

**Die steuer- und zollrechtliche Behandlung
der Diplomaten, Konsuln und Mitglieder
internationaler Organisationen
sowie deren Niederlassungen in der Schweiz**

Dissertation
der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
Heinrich Brauner
von Deutschland

1907

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger





Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507228_0053

**Die steuer- und zollrechtliche Behandlung
der Diplomaten, Konsuln und Mitglieder
internationaler Organisationen
sowie deren Niederlassungen in der Schweiz**

Dissertation
der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Heinrich Brauner

von Deutschland

genehmigt auf Antrag von

Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 3. Juni 1987

Der Dekan:
Prof. Dr. Claudio Soliva

INHALTSUEBERSICHT

EINLEITUNG	13
1. DIE DIPLOMATISCHEN STEUERPRIVILEGIEN	18
1.1. Die historischen Quellen	18
1.2. Das Völkergewohnheitsrecht	21
1.2.1. Courtoisie als Basis für Privilegien	21
1.2.2. Exterritorialität als Fiktion	22
1.2.3. Erste Kodifikationsversuche	26
1.2.3.1. Die Stellungnahme des Völkerbundes	26
1.2.3.2. Bemühungen der japanischen Abteilung der Vereinigung internationalen Rechts	28
1.2.3.3. Die Konferenz von Havanna	28
1.2.3.4. Harvard Research of International Law	29
1.2.3.5. Die revidierte Haltung der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen	31
1.3. Das Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen	34
1.3.1. Allgemeines	34
1.3.2. Geltungsbereich	36
1.3.3. Vorbehalte	39

1.3.4.	Die steuerprivilegierenden Bestimmungen	42
1.3.4.1.	Die Mission	42
1.3.4.2.	Amtshandlungen der Mission	46
1.3.4.3.	Diplomatische Vertreter	46
1.4.	Andere staatsvertragliche Vereinbarungen	55
1.4.1.	Handels- und Freundschaftsverträge	55
1.4.2.	Doppelbesteuerungsabkommen	59
2.	DIE KONSULARISCHEN STEUERPRIVILEGIEN	66
2.1.	Die historischen Quellen	66
2.1.1.	Kodifikationsversuche	69
2.1.1.1.	Institut de Droit International Public	69
2.1.1.2.	Entwurf der Internationalen Kommission von Juristen	71
2.1.1.3.	Konferenz von Havanna (1928)	72
2.1.1.4.	Versuch des Völkerbundes	73
2.1.1.5.	Harvard Research Draft Convention on the Legal Position of Consuls	74
2.1.2.	Der wegbereitende Entwurf der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen	78
2.2.	Die bilateralen Konsularverträge	81
2.2.1.	Einführung	81

2.2.2.	Die Konsularverträge Schweiz - Rumänien und Schweiz - Portugal	82
2.2.3.	Die Meistbegünstigungsklausel und der Reziprozitätsvorbehalt in anderen von der Schweiz abgeschlossenen Staatsverträgen	84
2.3.	Das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen	91
2.3.1.	Einführung	91
2.3.1.1.	Die wegbereitenden Arbeiten der Völkerrechtskommission	91
2.3.1.2.	Der Beitritt der Schweiz	93
2.3.1.3.	Das Verhältnis zwischen Völkergewohnheitsrecht und bilateralen Verträgen mit konsularrechtlichem Inhalt	100
2.3.1.4.	Vertretungsbefugnis eines konsularischen Postens bzw. eines Konsularbeamten	102
2.3.1.5.	Vorbehalte	104
2.3.1.6.	Die steuerrechtlichen Privilegien	108
2.3.1.7.	Unterscheidungsmerkmale zwischen Berufs- und Honorarkonsularbeamten	112
2.3.1.8.	Die Stellung der Konsularagenten und der Beamten, die Staatsangehörige des Empfangsstaates sind	116
2.3.1.9.	Der räumliche Anwendungsbereich	117
2.3.1.10.	Der zeitliche Anwendungsbereich	118
2.3.2.	Ausnahmeregelungen	121
3.	DIE ZOLLRECHTLICHEN PRIVILEGIEN	124
3.1.	Die Regelung zugunsten der diplomatischen Mission und ihrer Mitglieder	124

3.1.1.	Die historischen Quellen	124
3.1.2.	Die Zollbefreiungen gemäss Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen	126
3.1.2.1.	Der Umfang der Zollbefreiung unter Berücksichtigung europäischer Einfuhrsteuern	126
3.1.2.2.	Die Zollvorschriften	130
3.2.	Die Regelung zugunsten des konsularischen Postens und seiner Mitglieder	134
3.2.1.	Die zollrechtliche Behandlung vor der Entstehung des Wiener Uebereinkommens über konsularische Beziehungen	134
3.2.2.	Die Zollbefreiung gemäss dem Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen	136
3.2.2.1.	Die Vorarbeiten der Völkerrechtskommission	136
3.2.2.2.	Die Zollbefreiungen zugunsten der konsularischen Vertreter	138
3.2.2.3.	Der zeitliche Anwendungsbereich	141
3.2.2.4.	Die Zollbefreiung eines honorarkonsularischen Postens und seiner Mitglieder	142
3.3.	Die Annäherung der konsularischen an die diplomatischen fiskalischen Privilegien als Ergebnis der multilateralen Abkommen	143
4.	DIE SCHWEIZERISCHE PRAXIS BEI DER ANWENDUNG STEUER- UND ZOLLRECHTLICHER PRIVILEGIEN ZUGUNSTEN DIPLOMATISCHER MISSIONEN UND KONSULARISCHER POSTEN	148
4.1.	Allgemeines	148

4.2.	Die Kompetenz des Bundes zum Empfang ausländischer Vertreter	148
4.2.1.	Die Kompetenz des Bundes zum Empfang ausländischer Vertreter	148
4.2.2.	Die konsularischen Personen	149
4.3.	Die Kompetenz des Bundes Staatsverträge steuerrechtlichen Inhalts abzuschliessen	149
4.3.1.	Das Alleinvertretungsrecht des Bundes gegenüber dem Ausland und die Ausnahmen	149
4.3.2.	Der Eingriff in die kantonale Steuerhoheit durch die Ratifikation der Wiener Diplomaten- und Konsularkonvention	151
4.3.2.1.	Das Verfassungsrecht	151
4.3.2.2.	Die Staatsverträge	153
4.4.	Der Umfang der Privilegien	155
4.4.1.	Der begünstigte Personenkreis	155
4.4.1.1.	Die ersten Kodifizierungen einer Rangordnung	155
4.4.1.2.	Die in der Schweiz vor dem Inkrafttreten der Wiener Konvention praktizierte Klasseneinteilung	164
4.4.1.3.	Die Klasseneinteilung gemäss des Wiener Ueber-einkommens von 1961	167
4.4.1.4.	Die völkerrechtlichen Ursprünge einer Einteilung nach Klassen	176
4.4.1.5.	Die Ansätze einer Klassifizierung des ausländischen konsularischen Personals in der Schweiz	179
4.4.1.6.	Die Einteilung des konsularischen Personals aus der Sicht des Zürcher Regierungsrates	180
4.4.1.7.	Die aktuelle Einteilung des konsularischen Personals aus der Sicht des eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements	182
4.4.2.	Die kraft Völkergewohnheitsrecht und Staatsverträgen von der Befreiung erfassten Steuerarten in der Schweiz	192

4.4.2.1.	Kraft Völkergewohnheitsrecht und Courtoisie erfasste Steuerarten	192
4.4.2.2.	Die vom Völkergewohnheitsrecht berücksichtigten Steuerarten	196

2. TEIL

1.	SKIZZIERUNG DER STEUERGESETZGEBUNG IN DER SCHWEIZ	209
1.1.	Die Steuerhoheit des Bundes	209
1.2.	Die Steuerhoheit der Kantone	215
1.3.	Die Steuerpflicht	217
2.	GRUNDLAGEN DER STEUERBEFREIUNG IN DER SCHWEIZ	219
2.1.	Die Transformation von Völkerrecht in Bundesrecht	220
2.2.	Die direkten und die indirekten Steuern	222
2.3.	Das Verhältnis der kantonalen Steuernormen zum Bundesrecht, insbesondere in bezug auf Steuer- befreiungen	224

2.4.	Staatsvertragliche Abmachungen des Bundes oder der Kantone	227
2.5.	Beginn und Ende der steuerrechtlichen Vorrechte	229
3.	BEFREIUNG VON FISKALISCHEN MASSNAHMEN DES BUNDES	231
3.1.	Allgemeines	231
3.2.	Personal- und Realsteuern oder -abgaben des Bundes (Einkommensteuern), der Kantone und Gemeinden Einkommen- und Vermögenssteuern)	233
3.2.1.	Einkünfte aus Grundeigentum	233
3.2.2.	Einkünfte aus Vermögenswerten	234
3.2.3.	Einkommensteuern des Personals	235
3.3.	Die eidgenössische Wehrsteuer	236
3.3.1.	Gesetzliche Grundlage	237
3.3.2.	Das steuerbare Einkommen	238
3.3.3.	Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht	238
3.3.3.1.	Diplomatische Missionen	239
3.3.3.2.	Bedingungen der Steuerbefreiung	242
3.3.3.3.	Berufskonsuln, Berufskonsularbeamte und Honorarkonsuln	243
3.3.3.4.	Vorbehalt des Gegenrechts	243
3.4.	Die eidgenössische Verrechnungssteuer	244



3.4.1.	Erhebung in allen Fällen - beschränkte Zahl von Rückerstattungsberechtigten	244
3.4.2.	Gegenstand der Verrechnungssteuer	246
3.4.2.1.	Zinsen und Guthaben	248
3.4.2.2.	Verrechnungssteuern auf Kapitalerträge und Lotteriegewinne	249
3.4.2.3.	Fälligkeit - Verjährung	250
3.4.2.4.	Der Diplomat als Aktionär	250
3.4.2.5.	Versicherungsleistungen	250
3.4.2.6.	Völkerrechtliche Ausnahmen von der Besteuerung	251
3.4.2.7.	Das Verfahren	252
3.5.	Indirekte Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben des Bundes	253
3.5.1.	Gegenstand der Warenumsatzsteuer	255
3.5.2.	Steuerfreie Waren	256
3.5.3.	Verfall der WUB und Verjährung	257
3.5.4.	Rechtsmittel	257
4.	BEFREIUNG VON FISKALISCHEN MASSNAHMEN GEGENUEBER KANTONEN UND GEMEINDEN	259
4.1.	Die einzelnen Steuern, Gebühren und Abgaben	259
4.2.	Erbschafts- und Schenkungssteuern	261
4.3.	Steuern bzw. Gebühren für Motorfahrzeuge	263

5.	ZOLLVORRECHTE DER EXTERRITORIALEN PERSONEN	264
5.1.	Angleichung der konsularischen Zollprivilegien an die diplomatischen	264
5.2.	Vorbehalt des Gegenrechts	265
5.3.	Bedingte Zollbefreiung	266
5.4.	Vorübergehende Zollbefreiung	267
5.5.	Die Zollkontrolle des mitgeführten persönlichen Gepäcks	268
5.6.	Unterschiede der Zollprivilegien von Diplomaten und Konsuln	270
5.7.	Gegenstände und Materialien, die Eigentum des Entsendestaates und ausschliesslich zum amtlichen Gebrauch der diplomatischen Mission bzw. des konsularischen Postens bestimmt sind	270
5.8.	Die Einfuhr von Automobilen und Motorrädern	272
5.9.	Die Einfuhr von Luftfahrzeugen und Lastwagen	273
5.10.	Die Einfuhr von Vergnügungsschiffen	274
5.11.	Kauf von Treibstoffen	274
5.12.	Kauf flüssiger und fester Brennstoffe	275

5.13.	Einfuhr von Filmen	275
5.14.	Die Einfuhr verschiedener Gegenstände und Waren	276
5.15.	Einfuhr von Gegenständen der Ersteinrichtung; Mobiliar und Hausrat	276
6.	INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ	278
6.1.	Die Staatsverträge des Bundes	278
6.2.	Bundesratsbeschluss betreffend die Befreiung fremder Staaten für die ihnen gehörenden Botschafts-, Gesandtschafts- und Konsulatsliegenschaften von öffentlichen Abgaben	282
7.	DIE DIREKTEN STEUERN IN DEN KANTONEN: STEUERBEFREIUNG IN DEN KANTONALEN GESETZEN	283
7.1.	Grundsätzliches über die Steuerbefreiung der exterritorialen Personen in den Kantonen	283
7.2.	Kanton Bern	283
7.2.1.	Die direkten Staats- und Gemeindesteuern	283
7.2.1.1.	Grundstückgewinnsteuer	285
7.2.1.2.	Liegenschaftssteuer	287
7.2.1.3.	Vermögensgewinnsteuer	287

7.2.1.4.	Erbschafts- und Schenkungssteuern	287
7.2.2.	Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben	288
7.2.3.	Steuern in bezug auf Motorfahrzeuge	289
7.2.4.	Sonderregelungen im Kanton Bern	290
7.2.5.	Doppelbesteuerungsabkommen der Stadt Bern mit dem Ausland	293
7.3.	Kanton Basel-Stadt	297
7.3.1.	Die direkten Steuern	297
7.3.1.1.	Einleitung	297
7.3.1.2.	Befreiung von der Steuer	297
7.3.2.	Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben	300
7.3.3.	Erbanfall- und Schenkungssteuer	
7.4.	Basel-Land	301
7.5.	Kanton Zürich	301
7.5.1.	Die direkten Steuern	301
7.5.1.1.	Allgemeines	302
7.5.1.2.	Steuerbefreiung	302
7.5.1.3.	Steuerberechnung bei beschränkter Steuerpflicht	305
7.5.1.4.	Die Besteuerung von Liegenschaften im Kanton	306
7.5.1.5.	Die Steuern der Gemeinden	307
7.5.1.6.	Vereinbarung über gegenseitige Steuerbefreiungen	313
7.5.2.	Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben des Kantons und der Gemeinden	319
7.5.3.	Erbschafts- und Schenkungssteuer	320

7.6.	Kanton St. Gallen	321
7.6.1.	Die direkten Steuern des Kantons	321
7.6.2.	Die Steuern der Gemeinden	322
7.6.3.	Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben	323
7.7.	Kanton Waadt	323
7.7.1.	Die direkten Steuern	323
7.7.2.	Keinerlei Steuerbefreiung	325
7.7.3.	Erbschafts- und Schenkungssteuern	326
7.8.	Kanton Genf	326
7.8.1.	Die direkten Steuern	326
7.8.2.	Sonderreglement	328
7.9.	Kanton Tessin	330
8.	INTERNATIONALE ORGANISATIONEN	332
8.1.	Allgemeines	332
8.2.	Begriffliche Abgrenzung: Diplomat - internationaler Funktionär	334
8.3.	Geschichtliche Entwicklung	335

8.4.	Steuerbefreiungen für Mitglieder des Völkerbundes	336
8.4.1.	Völkerbundmitglieder der ersten Kategorie	336
8.4.2.	Völkerbundmitglieder der zweiten Kategorie und Schweizerbürger	338
8.5.	Zollvergünstigungen	340
9.	ZOLL- UND STEUERPRIVILEGIEN DER VER- TRETER DER UNO	342
9.1.	Steuerbefreiungen des UN-Personals	342
9.2.	Zollvergünstigungen der UN-Funktionäre	345
9.3.	Vergünstigungen für Sachverständige im Auftrage der Vereinten Nationen	346
9.4.	Vorrechte und Befreiungen der UNO und der Spezialorganisationen	347
10.	ABKOMMEN UND VEREINBARUNGEN	350
10.1.	Abkommen und Vereinbarungen der Schweiz mit den Organisationen der Vereinten Nationen	350
10.2.	Abkommen und Vereinbarungen der Schweiz mit anderen internationalen Organisationen mit Sitz in der Schweiz	356

10.3.	Die Wiener Konvention über die Vertretung der Staaten in ihren Beziehungen zu internationalen Organisationen	362
	Anlage 1	365
	Anlage 2	371
	Literaturverzeichnis	377

EINLEITUNG

In zahlreicher Literatur wurden Vorrechte, die den Diplomaten und Konsuln im Rahmen des Völkerrechts zu gewähren sind, bereits bearbeitet.

Die Behandlung dieser Materie schien von Bedeutung, da sich die Empfangsstaaten aufgrund der Präsenz von ausländischen diplomatischen und konsularischen Personen Beschränkungen auferlegen mussten. Es bestand deshalb beträchtliches Interesse an der Regelung des Umfangs der zu gewährenden Privilegien, sofern diese nicht schon durch bi- oder multilaterale Verträge oder Vereinbarungen fixiert worden waren.

Die völkerrechtlichen Anordnungen auf diesem Gebiet erfuhren immer wieder Änderungen, denen sich die diversen Staaten zum Zwecke der Vereinheitlichung in der Behandlung der diplomatischen und konsularischen Personen anzupassen versuchten. Die dadurch entstandene Rechtsunsicherheit sollte durch verschiedene Kodifikationsversuche der jeweils herrschenden Rechtsauffassung ausgeräumt werden.

Als Höhepunkt dieser Reihe von Versuchen ist das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen von 1961 und das Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen von 1964 anzusehen, die umfassend die Aufgaben und Vorrechte der diplomatischen und konsularischen Personen regelt.

Insbesondere für die Schweiz scheinen die darin enthaltenen klaren Formulierungen hinsichtlich der steuerrechtlichen Privilegien von Bedeutung, da sie die Grundlage für eine in allen Kantonen einheitliche Besteuerung bilden.

Vor Inkrafttreten der Uebereinkommen waren die konsularischen und diplomatischen Personen einer kantonal unterschiedlichen Behandlung ausgesetzt, da die Steuerbehörden einiger Kantone unmittelbar völkerrechtlich wirksame Normen anwandten, zweite sich auf die in ihren Steuergesetzen verankerten Regelungen stützten, dritte schliesslich noch Staatsverträge mit dem Ausland berücksichtigten.

Die relevanten völkerrechtlichen Grundsätze erfuhren folglich durch die jeweiligen kantonalen Steuerämter unterschiedliche Auslegung, die zu nicht immer befriedigenden Resultaten führten.¹

Die heutige Tendenz bei den Kantonen lässt auf eine grosszügige Behandlung des diplomatischen und konsularischen Personals schliessen, wobei die - kraft Bundesrechts - zu gewährenden Privilegien z.T. noch durch kantonale Gegenrechtsvereinbarungen übertroffen werden.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Darstellung der steuer- und zollrechtlichen Behandlung diplomatischer und konsularischer Personen. Dazu gehören die Befreiung von Steuern und

¹ Vgl. SYZ, Raymond. Konsularische Privilegien, insbesondere der ausländischen Konsuln in der Schweiz. Diss. Zürich 1947.

Gebühren; ferner die Zollprivilegien, wobei letztere nur hinsichtlich der Befreiung von Eingangsabgaben untersucht werden.

Die Bearbeitung des vorliegenden Themas schien angezeigt, da die steuerrechtliche Stellung ausländischer Repräsentanten in der Schweiz seit Inkrafttreten der Wiener Uebereinkommen nur selten behandelt wurde.

Nur am Rande berücksichtigt wurde der Personenkreis der Funktionäre internationaler Organisationen in der Schweiz, dem durch Verträge ebenfalls Steuerprivilegien zugestanden werden.

Eine ausführliche Abhandlung jüngeren Datums liegt darüber von Gérard Ménétrey ² vor, der nur einen beschränkten Vergleich zwischen der Stellung ausländischer internationaler Funktionäre und derjenigen von Diplomaten und Konsuln zulässt.

Im folgenden werden die völkerrechtlichen Normen der diplomatischen und konsularischen Privilegien, sowie deren unterschiedliche Entstehung aufgezeigt. Anschliessend werden die für Bund und Kantone verbindlichen Bestimmungen der bi- und multilateralen Staatsverträge erläutert, die zum wesentlichen Teil die heutige steuerprivilegierte Stellung der ausländischen Repräsentanten begründen. Der Umfang der Steuerbefreiungen sowie der Kreis der begünstigten Personen werden im vierten Kapitel dieser Arbeit behandelt.

² Vgl. MÉNÉTREY, Gérard. "Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux", RDAF 29 (1973), S. 233.

Der erste Teil des zweiten Kapitels der vorliegenden Arbeit soll die Steuergesetzgebung in der Schweiz, unter Berücksichtigung der unter Bund und Kantonen verteilten Steuerhoheiten skizzieren. Im folgenden Abschnitt werden die Grundlagen der Steuerbefreiung dargelegt, die sowohl auf Bund und Kantone zutreffen. Die aus diesen Grundsätzen resultierende Behandlung steuerpflichtiger Personen - finanzielle Massnahmen des Bundes und Abgaben an Kantone und Gemeinden betreffend - wird in den Abschnitten drei und vier ausgeführt, Gegenstand des fünften Teils von Kapitel II ist die zollrechtliche Behandlung des extrritorialen Personenkreises.

Die Darlegung des internationalen Steuerrechts der Schweiz, das grundsätzlich durch Staatsverträge und Abkommen des Bundes mit dem Ausland bestimmt wird, bildet den Inhalt des folgenden Abschnittes und leitet über zum siebten Punkt des Kapitels, das die Steuerbefreiungen in den kantonalen Regelungen behandelt. Hier wurde eine Auswahl von Kantonen, in der sich zahlreiche Botschaften und Konsulate befinden, exemplarisch herausgegriffen, deren steuer- und zollrechtliche Sonderbehandlung von diplomatischen und konsularischen Personen eingehend, d. h. unter Berücksichtigung der einzelnen Steuerarten sowie der von den Kantonen mit dem Ausland abgeschlossenen Abkommen und Verträge, abgehandelt wird. Zur Zeit (Stichtag 30. Juni 1984) befinden sich in der Schweiz folgende Vertretungen des Auslands: 71 Botschaften, 1 Legation, 102 Generalkonsulate, 114 Konsulate, 4 Vizekonsulate und 21 Konsularagenturen. Ueberdies vergrössert sich die Zahl

anderer ausländischer Vertretungen zunehmend: 22 Staaten unterhalten Handelskammern; zudem gibt es derzeit 15 kulturelle Zusammenschlüsse mit Niederlassungen in der Schweiz.

Im abschliessenden Abschnitt des 2. Kapitels geht es um die Vertreter der Internationalen Organisationen mit Sitz in der Schweiz, denen in bezug auf Steuern und Zölle ebenfalls Privilegien zuerkannt werden. Da sich diese Sonderbehandlung auf nahezu alle in der Schweiz niedergelassenen Organisationen bezieht und der der Diplomaten und Konsuln in hohem Masse gleicht, wird dieses Thema nur der Vollständigkeit halber erwähnt.

1. DIE DIPLOMATISCHEN STEUERPRIVILEGIEN

1.1. Die historischen Quellen

Die Normen des Diplomatenrechtes gehören zu den ältesten des Völkerrechtes. Dementsprechend steht in der Präambel der Wiener Konvention über diplomatische Beziehungen: "Die Völker oder Staaten haben von Alters her den Status diplomatischer Vertreter anerkannt."³

Zahlreiche Autoren haben sich mit der geschichtlichen Entwicklung des Gesandtschaftswesens beschäftigt; ausführlich wird dargestellt, dass zwei extreme Perioden zu berücksichtigen sind ⁴.

Die erste Periode, nämlich die der zeitlich und sachlich begrenzten Gesandtschaften, ist für die Untersuchung einer Steuerprivilegierung von geringer Bedeutung. Es bestand kein Bedürfnis die ausländischen Vertreter von irgendwelchen Steuern zu befreien, denn ihre Missionen beinhalten lediglich die Ueberbringung einer Nachricht, ohne dass sie sich für einen längeren Zeitraum im Empfangsstaat aufhielten. Erst seit dem 15. Jahrhundert lässt sich eine Wendung erkennen, es entstanden die ständigen Gesandtschaften, ge-

³ Vgl. Schlussakte der Wiener Konferenz 1961, abgedr. in United Nations Conference on Diplomatic Intercourse and Immunities, Official Records, Bd. 2, S. 81 f.

⁴ Vgl. CAHIER, Philippe. Le droit diplomatique contemporain (Publication de l'Institut universitaire de hautes études internationales). Genève 1962.

Cahier stimmt dem zu, teilt jedoch in vier Perioden.

prägt durch politische und finanzielle Erwägungen gewisser europäischer Länder. Führend dabei waren die oberitalienischen Städtetrepubliken, die einen regen diplomatischen Verkehr untereinander pflegten. Im Jahre 1455 wurde erstmals von einer ständigen Gesandtschaft in der Republik Genua gesprochen⁵. Jedoch erst der "Westfälische Frieden" von 1648 verhalf einem Durchdringen des offiziellen Charakters permanenter diplomatischer Vertreter, der dadurch zum Ausdruck kam, dass sich an allen bedeutenden Höfen Europas ausländische Gesandte aufhielten⁶.

In der Schweiz konnte sich das Gesandtschaftsrecht nur mühsam durchsetzen, da die Kantone bis zur Gründung der Helvetischen Republik im Jahre 1798 völkerrechtlich unabhängig voneinander waren.

Jeder Kanton hatte selbst sowohl das aktive als auch das passive Gesandtschaftsrecht inne. Ueber die ersten ausländischen Gesandten lassen sich bei Jacquet⁷ ausführliche Angaben finden. Zudem bestand ein Widerstreben gegen die Gewährung von diplomatischen Vorrechten allgemein, obwohl sich deren Anerkennung in anderen Teilen Europas bereits durchzusetzen begann. Seit 1798

⁵ Vgl. STRUPP, Karl. Wörterbuch des Völkerrechts. In völlig neu bearbeiteter 2. Aufl. unter Zusammenarbeit mit Herbert Krüger (u.a.) Hrsg. von Hans-Jürgen Schlochauer. 4 Bde. (4): Registerband). Berlin: de Gruyter 1960 -1962.

Band I. S. 86 ff.

⁶ Vgl. KEBEDGY, M.S. Die diplomatischen Vertretungen. Bern 1961. S. 41.

⁷ Vgl. JACQUET, Alfred. Die Stellung der ausländischen Gesandten und Konsuln in der Schweiz. Diss. Basel: 1932. S. 1-10.

war nur noch die Helvetische Republik berechtigt, Gesandte zu empfangen. In ihrer ersten und zweiten Verfassung wird der Vollziehungsrat⁸ bzw. das Direktorium⁹ für die Ernennung, Zurückberufung und Absetzung als kompetent bezeichnet. Analog dazu waren die gleichen Behörden zum Empfang ausländischer Vertreter berechtigt.

Die damit zusammenhängenden Kompetenzen der Legislative, den Diplomaten auch Vorrechte und Befreiungen zu gewähren, konnte schliesslich insoweit aus der Bundesverfassung vom 12.09.1848 und vom 29.05.1874 abgeleitet werden, als dass der Bundesrat ermächtigt wurde, gesamthaft die völkerrechtlichen Materien zu regeln¹⁰. Entsprechend wurde in mehreren Staatsverträgen der Status der Diplomaten durch Meistbegünstigungsklauseln oder Gegenseitigkeitsverträge fixiert. Diplomaten, deren Vorrechte nicht durch Verträge geregelt waren, wurden gemäss Völkergewohnheitsrecht behandelt, dessen Regeln indes nicht genügend präzisiert waren¹¹.

⁸ 2. Helvetische Verfassung, Art. 57.

⁹ 1. Helvetische Verfassung, Art. 71 und 82.

¹⁰ Art. 8 und Ziff. 5 und 6 BV; Art. 102 Ziff. 8 BV (Bundesrat).

¹¹ Vgl. CAHIER, *Le droit diplomatique*. S. 10:
"Les règles du droit sont imprécises."

1.2. Das Völkergewohnheitsrecht

1.2.1. Courtoisie als Basis für Privilegien

Die Privilegien, die den Diplomaten durch das Völkergewohnheitsrecht zuerkannt wurden, statuierten sich nur zögernd. So ist es unmöglich zu ermitteln, zu welchem Zeitpunkt die Mehrzahl der Staaten die zu gewährenden Steuerbegünstigungen als Pflicht kraft Völkergewohnheitsrechtes auffasste. Es liessen sich nämlich steuerrechtliche Privilegien nicht ohne weiteres mit dem Gewohnheitsrecht begründen, denn die "Gewohnheit" muss durch eine staateneinheitliche Praxis gebildet werden; hinzu kommt, dass die Staaten auch von ihrem Handeln überzeugt sind. Diese zwei wesentlichen Aspekte, die Gewohnheitsrecht schaffen, nämlich 1. als objektive Voraussetzung, die wiederholte oder regelmässige einheitliche Übung, und 2. die subjektive Voraussetzung, die Überzeugung, rechtlich zu diesem Verhalten verpflichtet zu sein¹², wurden vorwiegend nicht vorgefunden. Auch wenn den Diplomaten fiskalische Begünstigungen von den Staaten zugestanden wurden, so fehlte es doch oft an der subjektiven Voraussetzung. Die Empfangsstaaten fühlten sich aufgrund der vorherrschenden Lehrmeinung rechtlich nicht dazu verpflichtet. Folglich wurde die Einräumung fiskalischer Privilegien lange nur als Ausfluss internationaler

¹² Vgl. KIMMINICH, Otto. Einführung in das Völkerrecht. 2., vollst. überarb. Aufl. - München: Saur 1983. (UtB 469).

Courtoisie angesehen¹³. In diesem Sinne sprach sich auch die Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen bei den Vorarbeiten zum Wiener Abkommen über diplomatische Beziehungen aus¹⁴.

1.2.2. Exterritorialität als Fiktion

Wie vorhergehend erläutert, war bis zum 19. Jahrhundert die vorherrschende Meinung der Autoren, die sich mit den Privilegien der Diplomaten auseinandersetzten, diejenige, daß eine völkerrechtliche Verpflichtung der Empfangsstaaten zu deren Zubilligung nicht bestand.

Vielmehr behalf man sich mit einer Fiktion, dem sogenannten "Exterritorialitätsprinzip". Der Gesandte ist demnach so zu beurteilen, als ob er sich ausserhalb des Gebietes aushalte, in dem er residiert.

Der Gesandte ist von allen Abgaben befreit, die die Untertanen des Staates zu leisten haben, da er so zu behandeln ist, als habe er sein eigenes Staatsgebiet nie verlassen. Diese Fiktion war die am weitesten verbreitete Theorie zur Begründung der diplomatischen

¹³ Vgl. KEBEDGY, S. 140.

¹⁴ Vgl. Yearbook of International Law Commission. 1959, Band II, S. 100.

Abs. 1 des Kommentars zu Art. 32.

Vorrechte. In der Folge schlossen sich ihr viele Autoren des 18. und 19. Jahrhunderts an¹⁵.

Aber auch die Nachteile dieser Theorie waren unübersehbar, insbesondere bezüglich der Immunitäten der Diplomaten. So mussten sich mehrere Gerichte über ihre Zuständigkeit aussprechen, nachdem in verschiedenen Botschaften Verbrechen begangen worden waren¹⁶. Im übrigen fragt es sich, weshalb einem Diplomaten durch den Empfangsstaat Privilegien eingeräumt werden müssen, wenn er sein eigenes Land fiktiv überhaupt nicht verlassen hat. Dieses Beispiel zeigt deutlich die Schwächen des Exterritorialitätsprinzips.

Eine andere Auffassung vertritt Pradier-Fodéré¹⁷, der sich gegen das Exterritorialitätsprinzip wandte, und die funktionelle Notwendigkeit als Begründung für die Vorrechte nannte¹⁸. Der Gesandte sollte demnach in der Erfüllung seiner Amtstätigkeit unabhängig sein. In diesem Sinne sollten ihm nur diejenigen Vorrechte zugebilligt werden, die für die Erfüllung seiner diplomatischen Funktion unbedingt erforderlich waren¹⁹. Diese Aufforderung führte zu der Konsequenz, dass die Befreiung von Gebühren und Steuern nicht

¹⁵ Vgl. MARTENS, Georg Friedrich von. Einleitung in das positive Europäische Völkerrecht. Göttingen 1796, S. 251 und 261.

¹⁶ Vgl. CAHIER. Le droit diplomatique. S. 187 f.

¹⁷ PRADIER-FODÉRE, Paul. Cours de droit diplomatique à l'usage des agents de la politique du ministère des affaires étrangères des états européens et américains. 2. Aufl. Paris 1899.

¹⁸ Vgl. SCHEFFER, Jo. Grotius enucleatus h. e. H. G. ii de iure belli et pacis libri tres. . . Gron. 1771.

¹⁹ PRADIER-FODÉRE, Cours de droit diplomatique. S. 51.

zu den funktionell wesentlichen Vorrechten gezählt wurde²⁰, die den Diplomaten kraft Völkerrecht zugebilligt werden musste²¹ eine Befreiung war folglich nur im Rahmen der Courtoisie oder Gegenseitigkeit zu sehen.

So anerkannte das "Institut de Droit International" in seinem "Reglement sur les immunités diplomatiques" von 1896 grundsätzlich die Befreiung von umfangreichen Steuern²², stellte jedoch die Motivation für deren Gewährung in das Belieben eines jeden Staates: "Il appartient à chaque gouvernement d'indiquer les justifications auxquelles il entend subordonner ces exceptions d'impôts."²³

Zwar wird heute noch von "extrritorialen Personen" gesprochen, jedoch ist es nur in dem Sinne zu verstehen, dass diese Personen nicht der Rechtssprechung des Empfangsstaates unterliegen.²⁴

²⁰ Vgl. PERRENOUD, Georges. Régimes de privileges et immunités des missions diplomatiques étrangères et des organisations internationales en Suisse. Thèse Genève. Lausanne 1949. S. 196.

²¹ In einem Memorandum an den Generalsekretär der Vereinten Nationen vom 12.2.1926 schreibt das Eidgenössische Politische Departement: "... dans la doctrine moderne du droit des gens, l'immunité fiscale n'est pas considérée comme une prérogative de droit, mais comme une facilité de simple courtoisie."

²² Annuaire de l'Institute de droit. 1896. Art.12, 10, 20, 30, 40. später: 1932, Vol. XXXI, S. 115-116.

²³ Später sprach sich das "Institut de droit" noch einmal über die Privilegien aus:

"Article 18 - Le chef de la mission, le personnel officiel, officiellement reconnu comme tel, et les exempt: 1) de tous impôts directs et taxes analogues, exemption faites de ceux qui les frapperaient en raison de leurs propriétés immobilières ou de leurs activités personnelles . . ."

²⁴ Vgl. CAHIER. Le droit diplomatique. S. 183.

Auch Dumont ²⁵ sprach sich deutlich für das Courtoisie-Prinzip aus: "Im weiteren ist diese Steuerfreiheit nur zum wenigsten durch den öffentlichen Charakter der Diplomaten begründet, hauptsächlich wird sie aus Höflichkeitsrücksichten zugelassen.

Es gab aber auch Autoren, die Regeln für die Behandlung von diplomatischen Personen vorschlugen. Die dabei verfassten Bestimmungen enthielten regelmässig Aussagen über die fiskalische Sonderstellungen.

Bluntschli²⁶ schließt die exterritorialen Personen von einer Besteuerung aus, jedoch nicht von Gebühren, die für öffentliche Dienste zu entrichten sind.

Fiore²⁷, ein Anhänger der Exterritorialitätsfiktion, befreit den Gesandten von den persönlichen Steuern.

Pessoa²⁸ billigt in seinem dreigeteilten Vertragsvorschlag den Gesandten, dem offiziellen Personal der Gesandtschaft und deren Familienmitgliedern - sofern sie unter einem Dach wohnen - Steuerfreiheit für die direkten persönlichen Steuern, für die Steuern auf

²⁵ DUMONT, Paul. Ueber die sog. Nebenrechte der diplomatischen Agenten. Diss. Bern 1908. S. 58; siehe auch S. 23 und 99 ff.

²⁶ BLUNTSCHLI, Joh.Casp. Allgemeines Staatesrecht.-3., umgearb. Aufl. - München: literarisch-artistische Anstalt der J.G. Gottaschen Buchhandlung 1863. - 2 Bde.

Harvard Research, Appendix 1. Art. 138, S. 144.

²⁷ FIORE, Pasq. Le droit international privé . . . 4 vol. (I, II: 2. d.; III, IV: 4. d.) - Bibliothèque internat. et diplomat. 23-26. Paris 1890-1907.

Harvard Research, Appendix 2. S. 1532-162.

²⁸ PESSOA, Eptacio. Projecto de Codigo de Direito Internacional Publico.Rio de Janeiro 1911.

Harvard Research, Appendix 4. S. 164-168.

beweglichem Vermögen, für Kriegssteuern und für Zollerhebungen zu, sofern sie die eingeführten Gegenstände für ihren persönlichen Gebrauch benützen.

Phillimore²⁹ hat im Jahre 1926 seine Vorschläge dem "Institut de Droit" unterbreitet, die in Bezug auf die fiskalischen Privilegien denen der obengenannten Autoren entsprechen.

Strupp³⁰ schließlich begründete die Vorrechte mit der Notwendigkeit, den geschickten Gesandten ihre Amtstätigkeit zu erleichtern (Art. X).

1.2.3. Erste Kodifikationsversuche

1.2.3.1. Die Stellungnahme der Völkerbundes

Der Völkerbund, der durch den Versailler Friedensvertrag von 1919 ins Leben gerufen wurde, beschäftigte sich als erste gemeinschaftsstaatliche Institution mit der Kodifikation der diplomatischen Immunitäten und Privilegien. Die, aufgrund des Beschlusses der 5. Völkerbundversammlung vom 22.09.1924 eingesetzte Sachverständigenkommission äusserte sich jedoch dahingehend, daß die

²⁹ PHILLIMORE, Lord. "Proposed Codification of the Law Regarding the Representation of States". in: International Law Association, Report of the Thirty-Fourth Conference, Session of Vienna, 1926.

Harvard Research, Appendix 8. Art. 20, S. 179.

³⁰ STRUPP, Karl. "Reform et codification internationale. Projet d'une convention sur l'immunité en droit international". in: Zeitschrift für Völkerrecht (1926), Ergänzungsheft.

Harvard Research, Appendix 9. Art. 10, S. 181-184.

Vorrechte nur aus Höflichkeit erwähnt würden und riet von einer allgemein verbindlichen Kodifikation ab, da man keinen Staat zwingen könne, diese Vorrechte zu gewähren³¹. Diena, der Leiter der Kommission war nämlich zu der Auffassung gelangt, daß fiskalische Privilegien besser in bilateralen Vereinbarungen geregelt werden sollten³².

Hierbei stützte er sich auf einen Fragebogen, der an die Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen gerichtet war und Aufschluß über Ansichten und Praxis des Diplomatensstatus geben sollte. Die Schweiz antwortete u. a., dass sie die fiskalischen Privilegien nicht als Notwendigkeit zur Ausübung der Amtstätigkeit betrachte, sondern vielmehr als allgemeinen Brauch^{33/34}.

Die Kommission schloss aus den eingegangenen Antworten ähnlichen Inhalts, daß die Mehrheit der Staaten nicht der Ansicht war, die allgemein üblichen Steuerbegünstigungen sollten auf einer Rechtsverpflichtung basieren, sondern lediglich auf Courtoisie.

³¹ ZEILEISSEN, Christian. Die abgabenrechtlichen Privilegien in den diplomatischen und konsularischen Beziehungen mit besonderer Berücksichtigung der völkerrechtlichen Verpflichtungen Österreichs. (Schriftenreihe der österreichischen Gesellschaft für Aussenpolitik und internationale Beziehungen, Band 6). - Wien: Braumüller 1971. S. 9.

³² Annuaire de la Commission du droit international. 1949 - . New York, Nations Unies. 1956. S. 145.

³³ Publications de la Société des Nations Unies. Questions juridiques, 1927 V. 1. document C.196.M.70.1927.V. S. 157.

³⁴ ibid., S. 247.

1.2.3.2. Bemühungen der japanischen Abteilung der Vereinigung internationalen Rechtes

Ein weiterer Kodifikationsversuch wurde von der japanischen Abteilung der Vereinigung internationalen Rechtes im Jahre 1926 unternommen³⁵. Darin wurden diplomatische Personen von allen direkten Gebühren und Steuern befreit, ausgenommen waren Steuern auf unbeweglichem Vermögen. Als Zusatzregelung blieb es den Empfängerstaaten überlassen, aus Höflichkeitsgründen oder internationalem Brauch, von Zollgebühren, indirekten Steuern, Abgaben und von der Besteuerung des privaten unbeweglichen Vermögens abzusehen. Zu den Steuern, die nicht Gegenstand einer Befreiung sein können, zählen Gebühren für öffentliche Dienstleistungen.

So stand auch das Recht der diplomatischen Privilegien und Immunitäten nicht auf der Tagesordnung der 8. Völkerbundversammlung im Jahre 1930.

1.2.3.3. Die Konferenz von Havanna (1928)

Von subsidiärer Bedeutung war die 6. Panamerikanische Konferenz in Havanna am 20.02.1928, die eine Kodifikation entwarf, die von den südamerikanischen Staaten unterzeichnet wurde, folglich jedoch nur beschränkten Geltungsbereich hatte. Diese Konvention

³⁵ Draft Code of the Japanese Branch of the International Law Association and the Kokusaiho Gakkwai, 1926.

Harvard Research, Appendix 10. Art. 1 Abs. 6, S. 185.

ist, im Gegensatz zum universellen Völkerrecht, dem partikulären Völkerrecht zuzuzählen, denn sie besaß nur für die vertragschließenden Staaten Gültigkeit. Immerhin stellte sie die erste, in Geltung getretene vertragliche Vereinbarung über diese Privilegien dar³⁶.

1.2.3.4. Harvard Research of International Law

Von weitaus umfangreicherer Bedeutung ist die "Research of International Law"³⁷, die durch die Harvard Law School in den Jahren 1927 - 1932 ausgearbeitet wurde. Dieser 33 Artikel umfassende Kodifikationsversuch über diplomatische Immunitäten und Privilegien kann als Grundlage für die späteren Arbeiten der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen angesehen werden.

Artikel 22 dieses Werkes zählt diejenigen Steuern auf, von denen die diplomatischen Personen und ihre Familienangehörigen befreit

³⁶ Havana Convention on Diplomatic Officers of 1928:
Artikel 18.-Diplomatic officers shall be exempt in the state to which they are accredited:

1. From all personal taxes, either national or local;
2. From all land taxes on the building of the mission, when it belongs to the respective government;
3. From custom duties on articles intended for the official use of the mission, or for the personal use of diplomatic officer or of his family.

³⁷ Harvard Research. S. 115.

werden sollen³⁸. Im dazugehörigen Kommentar wird noch einmal darauf hingewiesen, daß diese fiskalischen Vergünstigungen auf internationaler Höflichkeit beruhen und den sogenannten "nicht wesentlichen" Prärogativen der Diplomaten angehören. Ferner wird darauf aufmerksam gemacht, daß Artikel 22 in bezug auf die Steuerbefreiung und der begünstigten Personen weitergeht, als es damals in der Praxis mancher Staaten üblich gewesen ist. So mußten die fiskalischen Privilegien auch auf die Familienmitglieder ausgedehnt werden, weil sie unter die generelle Immunität fallen.

Zwar wird - was das bewegliche Vermögen des Diplomaten anlangt - zwischen offizieller und privater Tätigkeit unterschieden, in der Praxis ist es jedoch nicht möglich, die Bezahlung der Steuer durchzusetzen, da die Immunität die ausländische Vertreter vor Zwangs-

³⁸ A receiving state shall not impose any taxes, whether national or local:

a) upon the person of a member of the mission, or of the member of his family;

b) upon the salary of a member of the mission, or of a member of the administrative or service personnel, paid by the sending state;

c) upon the income, derived from sources outside the receiving state, of a member of the mission, or of a member of his family, or of a member of the administrative or service personell, not a national of the receiving state;

d) upon tangible movable property of a member of the mission, unless used or employed in a business or profession, other than that of the mission, engaged in or practiced within the territory of the receiving state;

e) upon the interest of a member of a mission in immovable property used as his residence or for the purposes of the mission;

provided that such exemption need not be extended to charges for special services or to assessments for local improvements.

(Harvard Research, S.114f.)

maßnahmen schützt ³⁹. Nicht verpflichtet ist der Empfängerstaat indes, auf Gebühren für Dienstleistungen (z. B. Straßenreinigung, Ausbesserungsarbeiten) und Abgaben für Wasser, Elektrizität und Gas zu verzichten. Ebenso wenig ist das private unbewegliche Vermögen eines Diplomaten von der Besteuerung ausgeschlossen. Das technische - und das Hilfspersonal ist nur für das offizielle Einkommen von der Besteuerung befreit. Diese festgelegten Einschränkungen bezüglich der Gehälter des technischen- und des Hilfspersonals, ist im wesentlichen auf die Empfehlungen des Komitees des Völkerbundes und die Praxis zahlreicher Staaten zurückzuführen.⁴⁰

1.2.3.5. Die revidierte Haltung der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen

Seit dem sich die Völkerrechtskommission (International Law Commission) der Vereinten Nationen im Jahre 1947 für eine multilaterale Kodifizierung ausgesprochen hat, ist auch eine Aenderung in der Lehrmeinung eingetreten. Man begann, in Anbetracht der Tatsache, daß die Praxis der Staaten eine progressiv einheitliche Regelung in der Gewährung der steuerlichen Vorrechte auswies⁴¹,

³⁹ Im Wiener Uebereinkommen unterliegt nur noch das private unbewegliche Vermögen des Diplomaten der Besteuerung. Vgl. ZEILEISSEN, S. 77.

⁴⁰ League of Nations. Committee of Experts for the Progressive Codification of the International Law (1926).

⁴¹ Siehe Länder- und Gesetzesaufzählungen bei CAHIER, S. 279.

diese Begünstigung als "Inhalt einer völkerrechtlichen Verpflichtung" ⁴² zu interpretieren.

In der Resolution Nr. 685 (VII) vom 5. Dezember 1952 beauftragte die Generalversammlung der Vereinten Nationen Sundström als Spezialberichterstatler für die Ausarbeitung einer Regelung über diplomatische Beziehungen und Immunitäten⁴³. Anlass dafür war, daß sich die Kommission für Internationales Recht in ihrer ersten Sitzung in New York am 9. Juni 1949 für die Inangriffnahme einer Kodifikation des gesamten Diplomatensrechts aussprach, wobei sie auf die oben erwähnten Arbeiten und Lehrmeinungen verwies, die sie beide als ausreichende Indizien für die Dringlichkeit, die diplomatischen Beziehungen und Immunitäten als Bestandteil des geltenden Rechtes umfassend zu regeln, betrachtete: ". . . la correspondance diplomatique et les exposés doctrinaux apportent des matériaux suffisants pour une vaste entreprise en vue codifier cette partie du droit international." ⁴⁴

Jugoslawien richtete in der siebten Sitzung der Vereinten Nationen ein Gesuch an der Generalsekretär, die Versammlung möge der Kodifikation der diplomatischen Beziehungen und Immunitäten Priorität einräumen. Der Gesuchsteller begründete seinen Antrag mit der Zunahme der Verletzungen von Prinzipien, die den diplomatischen Beziehungen zugrunde lägen; er erbat eine definitive und präzise Regelung durch die Vereinten Nationen.

⁴² Vgl. ZEILEISSEN, S. 9.

⁴³ Annuire Commission de droit 1956, S. 133.

⁴⁴ Annuire Commission de droit 1956, S. 134.

Die Erteilung der Zollprivilegien ähnelte derjenigen der Steuerbefreiungen. Anfänglich war auch deren Einräumung nur als Akt der Höflichkeit zu verstehen⁴⁵; Zollprivilegien wurden allerdings hinsichtlich eines eventuellen Missbrauchs nur ungern gewährt.

Die beauftragte Kommission für Internationales Recht hatte in diesem Zusammenhang auf die bekannte, unverbindliche Handhabung durch die Empfangsstaaten hingewiesen, wollte aber dennoch auch diese Privilegien als völkerrechtliche Verpflichtung ansehen⁴⁶.

So stellte sich die Kommission auf den Standpunkt, daß die zollfreie Einfuhr von Gütern als Völkergewohnheitsrecht zu betrachten sei, solange diese für den Amtsgebrauch der diplomatischen Mission bestimmt sind.⁴⁷

Sundström legte der Kommission im Jahre 1957 einen Kodifikationsentwurf vor, der über die Vereinten Nationen den Regierungen aller Mitgliedstaaten zugestellt wurde. Die eingegangenen Antworten wurden von der Völkerrechtskommission noch bearbeitet, bevor bei der folgenden Generalversammlung der Vereinten Nationen der vorgelegte Vertragsentwurf den Mitgliedstaaten zur Annahme empfohlen wurde. Der Generalsekretär lud zu diesem Zwecke

⁴⁵ Vattel. Emmerich de. Le droit des gens, ou principes de loi naturelle, appliqué à la conduite et aux affaires des nations et des souverains. Nouvelle édition augmentée. - Neuchâtel: Imprimerie de la Société Typographique 1774. - 3 Bde. S. 581.

⁴⁶ Yearbook of the ILC 1958, Band II, S. 100, Abs. 2 des Kommentars zu Art. 34 des Entwurfes.

⁴⁷ Yearbook of the ILC 1958, Band II, Abs. 1 des Kommentars zu Art. 34.

alle Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen sowie die dem Status des Internationalen Gerichtshofes beigetretenen Staaten nach Wien ein, um auf der Basis des Berichtes der Völkerrechtskommission eine Konvention über diplomatische Beziehungen und Immunitäten auszuarbeiten.

1.3. Das Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen

1.3.1. Allgemeines

An der am 2. März 1961 in Wien einberufenen Konferenz nahmen 81 Staaten teil.

Die Schweiz war als Mitglied einer Spezialorganisation anwesend; die Konferenz wählte Professor Verdross zu ihrem Präsidenten. Der von der Völkerrechtskommission vorgelegte Entwurf wurde von einem Ausschuß, der von allen teilnehmenden Staaten gebildet wurde, behandelt und führte nach 41 Sitzungen zu dessen Annahme.⁴⁸

Erwähnenswert ist, daß die Delegationsleiter zum größten Teil Diplomaten waren, die versuchten die konkreten Bedürfnisse aus praktischen Erwägungen in den Vordergrund zu stellen.

⁴⁸ ZEMANEK, Karl. Das Vertragsrecht der internationalen Organisationen. (Rechts- und Staatswissenschaften. 15). Wien: Springer 1957. S. 243.

Da es sich die Schweiz seit jeher zur Aufgabe gemacht hatte, die Bestrebungen zur Festigung zur Fortentwicklung des Völkerrechtes zu unterstützen⁴⁹, empfahl der Schweizer Bundesrat in einer Botschaft an die Bundesversammlung vom 22. Februar 1963, die Genehmigung des Beitritts zum Wiener Übereinkommen⁵⁰, das bereits vom Chef der Schweizerischen Delegation unterzeichnet worden war.⁵¹

Mit Bundesbeschluß vom 21. Juni 1963 wurde der Antrag des Bundesrates genehmigt⁵². Damit trat das Wiener Übereinkommen am 24. April 1964 objektiv in Kraft; gemäß Art. 89 Abs. 3 unterliegt dieses auf unbestimmte Dauer abgeschlossene staatsvertragliche Übereinkommen dem fakultativen Referendum.

Das Wiener Übereinkommen bildet heute im wesentlichen die Rechtsgrundlage für die Gewährung fiskalischer Vergünstigungen in der Schweiz. Damit wurden die gewohnheitsrechtlichen Regeln durch einen multilateralen Staatsvertrag abgelöst, mit Ausnahme der in der Präambel des Vertragswerkes erwähnten Einschränkung, daß die Lücken des Vertrages mit der Übung des Gewohnheitsrechtes zu erfüllen seien⁵³.

Was die Steuerbefreiungen anbelangt, so kann allerdings behauptet werden, daß die positiven wie auch negativen Regeln keine Fragen offen lassen.

⁴⁹ Botschaft des Bundesrates vom 22.2.1963. S. 243.

⁵⁰ AS 1964, S. 435.

⁵¹ BBL 1963 I, S. 241.

⁵² AS 1964. S. 433.

⁵³ Botschaft des Bundesrates vom 22. Februar 1963. S. 249.

Ausführlich werden die diesbezüglichen Privilegien in Artikel 23 (Befreiung der diplomatischen Räumlichkeiten von der Besteuerung), in Artikel 28 (Befreiung von Gebühren und Kosten, welche die Mission für Amtshandlungen erhebt, von allen Steuern), in Artikel 34 (Befreiung von der Besteuerung), und in Artikel 36 (Befreiung von Zöllen und Zollkontrollen) behandelt. Der Umfang des begünstigten Personenkreises wird in Artikel 37 festgelegt, der zeitliche Anwendungsbereich in Artikel 39 und der räumliche Anwendungsbereich in Artikel 40.

1.3.2. Geltungsbereich

Die Aufgabe der Wiener Konferenz war es, Völkergewohnheitsrecht zu kodifizieren. Jedoch wurden darüber hinaus Neuerungen in das Vertragswerk aufgenommen, die als Resultat von Vorschlägen und Verhandlungen der Ländervertretungen anzusehen sind, und nicht als durch das Völkerrecht sanktionierte Uebungen. Was diese weitergehenden Bestimmungen anbelangt, muß gesagt werden, daß sie nur zwischen den ratifizierenden Vertragsstaaten zur Anwendung gelangen. Folglich können sie Drittstaaten nicht vorgehalten werden und sind diesen gegenüber auch nicht zu gewähren.

Dieser Sachverhalt betrifft diejenigen indirekten Steuern, die nicht im Preis von Waren und Dienstleistungen enthalten sind sowie die Schenkungssteuer. Zudem sieht die Konvention vor, daß das bewegliche Vermögen des Diplomaten als Ganzes nicht mehr besteu-

ert wird. Davon ausgenommen sind gemäss Artikel 34 d anfallende Vermögenssteuern auf Kapitalanlagen und gewerbliche Unternehmen, die sich im Empfangsstaat befinden.

Andererseits muß man sich fragen, ob die angeführten Abweichungen heute bereits Eingang in das Völkergewohnheitsrecht gefunden haben und somit von allen Staaten beachtet werden müssen oder ob sie von einer langandauernden Übung und Rechtsüberzeugung einer Vielzahl von Ländern abgeleitet werden konnten. Eine völkerrechtliche Verpflichtung muß allerdings zum heutigen Zeitpunkt noch verneint werden, da ein Zeitraum von ca. 22 Jahren nicht als ausreichend für die Bildung einer Rechtsüberzeugung betrachtet werden kann.

Folglich besteht für die Nicht-Vertragsstaaten des Diplomatischen Übereinkommens keine Pflicht zur Gewährung der darin gewährten zusätzlichen Privilegien. Immerhin steht jedoch fest, daß die Staaten mit dem umfangreichsten diplomatischen Verkehr das Wiener Übereinkommen ratifiziert haben.⁵⁴

Bis heute ist das Übereinkommen bei 141 Mitgliedstaaten in Kraft getreten.⁵⁵

Verträge, die zwischen den Mitgliedstaaten der Wiener Konvention auf bilateraler Basis bestanden haben, und die steuerliche Privile-

⁵⁴ In der letzten Zeit kamen folgende Staaten hinzu: Deutsche Demokratische Republik (2.2.1973), Guayana (28.12.1972), Kolumbien (5.4.1973), Senegal (12.10.1972), USA (13.11.1972), Zentralafrikanische Republik (19.3.1973).

⁵⁵ Erstaunlich ist, dass sich die Niederlande noch nicht zu einem Beitritt entschliessen konnten.

gien der Diplomaten berührten, werden in dem Umfang ausser Kraft gesetzt, in dem sie geringere Begünstigungen gewähren als das Uebereinkommen. Desgleichen derogiert (als *lex posterior*), werden alle Vereinbarungen, deren Regelungen mit den neuen Bestimmungen identisch sind. Dazu gehören auch alle Doppelbesteuerungsabkommen, die eine geringere Befreiung vorsehen.

Während bei der Wiener Konvention Steuergruppen aufgestellt werden, von denen der Diplomat Befreiung genießt, sehen die Doppelbesteuerungsabkommen Kompetenzabgrenzungen bezüglich der Steuererhebungen seitens der Vertragsstaaten vor, kraft seiner Hoheitsgewalt ist jeder Empfangsstaat berechtigt, Steuern zu erlassen, die gemäss dem Wiener Abkommen zu entrichten wären.⁵⁶

Somit bleiben diejenigen Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft, die eine weitergehende Befreiung vorsehen als die Diplomatenkonvention; im folgenden Kapitel wird auf die gültigen Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen hingewiesen. Eine analoge Kompetenz der Empfangsstaaten trifft hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereiches zu ⁵⁷.

⁵⁶ ZEILEISSEN, S. 22.

⁵⁷ Die Züricher Gegenrechtsvereinbarungen von 1949-1964 sind heute noch in Kraft, weil sie einen grösseren Personenkreis begünstigen als die Wiener Uebereinkommen.

1.3.3. Vorbehalte

Die erwünschte einheitliche Behandlung aller Diplomaten durch den Empfangsstaat wird durch verschiedene Vorbehalte von Seiten der der Konvention beigetretenen Länder durchbrochen.

Die Wirkungen der Vorbehalte sind insofern von Bedeutung, da die Schweiz als Empfangsstaat aufgrund der Reziprozität ebenfalls nicht verpflichtet ist, die ausgeklammerten Privilegien zu gewähren. Die von den Vorbehalten erfassten Bestimmungen gelten somit als nicht existent zwischen den Vertragsstaaten.

Als Gegenstand unterschiedlicher Anwendungspraxis erwies sich Artikel 37, Abs. 2, der dem Verwaltungs- und dem technischen Personal sowie den zu ihren Haushalten gehörenden Familienmitgliedern die in Artikel 29 bis 35 genannten Immunitäten und Vorrechte für die in Zusammenhang mit ihrer dienstlichen Tätigkeit vorgenommenen Amtshandlungen, sowie die in Artikel 36, Absatz 1 erwähnten Zollvorrechte anlässlich ihrer Ersteinrichtung zugesteht.

Botswana, der Irak und Malta erklären, dass Artikel 37, Absatz 2 nur Anwendung finden solle, sofern Gegenrecht gewährt wird. Diese Vorbehalte indes entfallen für die Schweizerischen Behörden, da Botswana keine diplomatische Mission in Bern unterhält und den beiden anderen Ländern Irak und Malta die Vorrechte des Artikels 37, Absatz 2 zugestanden werden. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass der Vorbehalt des Gegenrechts sich bereits aus dem Völkerrecht ergibt, denn die einseitige Nichtanwendung einer

Bestimmung des Wiener Uebereinkommens durch einen Empfangsstaat, berechtigt den anderen Vertragsstaat dem vertragsbrechenden Land ebenfalls keine Vorrechte einzuräumen ⁵⁸.

Grundsätzlich abgelehnt wird die Anwendung des Artikels 37, Absatz 2 durch die Länder Aegypten, Kambodscha ⁵⁹, Marokko und Portugal.

Noch weiter geht Venezuela, das auch Artikel 37, Absatz 3 und 4 nicht anwendet. Damit haben Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals sowie private Hausangestellte von Mitgliedern der venezolanischen Mission in der Schweiz keinen Anspruch auf die ihnen normalerweise durch diesen Artikel zugebilligten Begünstigungen. Da alle eben genannten Staaten, die die Anwendung von Artikel 37, Absatz 2 bzw. Absatz 3 und 4 ausschliessen diplomatische Missionen in der Schweiz unterhalten, sind die hiesigen Steuerämter berechtigt, die relevanten Befreiungen ebenfalls nicht zu gewähren, was sich zweifelsfrei aus Artikel 47, Absatz 2 lit. a der Konvention ergibt⁶⁰: "Es gilt jedoch nicht als Diskriminierung, wenn der Empfangsstaat eine Bestimmung des Uebereinkommens deshalb ein-

⁵⁸ KIMMINICH behauptet, dass die in der Wiener Konsularkonvention niedergeschriebenen Rechtssätze allgemeines Völkerrecht sind. Im Völkerrecht werden aber alle Vorrechte auf Vergünstigungen nur auf der Grundlage der Gegenseitigkeit gewährt (S. 187 ff.)

⁵⁹ Kambodscha unterhält nur ein Konsulat in Lausanne. Sollte einmal eine diplomatische Mission errichtet werden, so haben die in Art. 32 aufgezählten Personen keinen Anspruch auf Vorrechte.

⁶⁰ Art. 47 Abs. 2 lit. a. des Wiener Uebereinkommens über diplomatische Beziehungen.

schränkend anwendet weil sie im Entsendestaat auf seine eigene Mission einschränkend angewandt wird; . . . ".

Somit entsteht gegenüber Portugal, Kambodscha, Marokko und Ägypten die eigenartige Situation, dass diejenigen Personen, die in Artikel 37, Absatz 3 und 4 aufgezählt sind, privilegienrechtlich besser gestellt sind, als das Verwaltungs- und technische Personal⁶¹ der jeweiligen ausländischen Mission.

Ein Vorbehalt Japans sei hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt; er steht nicht im Widerspruch zu dem Übereinkommen und entfaltet für die Behandlung der japanischen diplomatischen Personen in der Schweiz keine Wirkung, da hiezulande eine Reisesteuer für Japan nicht zuerkannt wird.

Einen weiteren Vorbehalt bringt Frankreich an, das alle vor dem Wiener Übereinkommen geltenden zweiseitigen Verträge nicht berührt sehen möchte⁶². Zwischen Frankreich und der Schweiz besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen⁶³ und es soll in der Folge kurz geprüft werden, ob darin Bestimmungen aufgenommen sind, die Geltung des Wiener Übereinkommens beeinträchtigen könnten.

⁶¹ Diese Tatsache ergibt sich daraus, dass gegen Art. 37 Abs. 2, nicht aber gegen Abs. 3 und 4 ein Vorbehalt besteht.

⁶² Frankreich. Die französische Regierung erklärt ausserdem, dass die Bestimmungen der geltenden zweiseitigen Verträge zwischen Frankreich und fremden Staaten durch dieses Übereinkommen nicht berührt werden.

(Vorbehalte und Erklärungen. III A, 1c S. 22).

⁶³ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen vom 9. September 1966 (AS 1967, S. 1079).

Artikel 29, Absatz 1 des Abkommens betrifft die diplomatischen Personen. Es wird in diesem Zusammenhang vollumfänglich auf das Völkergewohnheitsrecht und die bestehenden besonderen Vereinbarungen verwiesen ⁶⁴.

Darauf folgend führt der Vorbehalt Frankreichs gegen das Wiener Übereinkommen durch Rückverweigerung doch zu dessen uneingeschränkter Anwendung.

1.3.4. Die steuerprivilegierenden Bestimmungen

Nachdem damit alle Vorbehalte gegen die steuerrechtlichen Bestimmungen der Diplomatenkonvention behandelt worden sind, sollen nun die massgeblichen Artikel des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen im Hinblick auf seine Bestimmungen der Gegenstand ausführlicher Erläuterungen sein.

1.3.4.1. Die Mission

Artikel 23, Absatz 1 bildet die Fortsetzung einer langandauernden Staatenpraxis ⁶⁵, indem er den Entsendestaat und den Missions-

⁶⁴ DBA Frankreich-Schweiz. Art. 29:

1. Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den diplomatischen und konsularischen Beamten nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Vereinbarungen zustehen.

⁶⁵ Vgl. ZEMANEK, Karl. "Die Wiener Diplomatische Konferenz 1961" in Hans-Jürgen Schlochauer et al., Archiv des Völkerrechts. Bd. IX. - Tübingen 1961/62. S. 416.

chef für die von ihnen gemieteten oder in ihrem Eigentum stehenden Räumlichkeiten von allen Steuern befreit ⁶⁶.

Dieser Grundsatz war bereits im Entwurf des Institutes für Internationales Recht ⁶⁷, der Harvard Law School ⁶⁸ und der Konvention von Havanna ⁶⁹ verankert; ausgeschlossen von den Befreiungen sind Dienstleistungen wie z.B. die Versorgung mit Strom und Wasser.

Zu beachten ist hierbei die Bedingung, dass der Absendestaat oder der Missionschef im Namen seines Landes die Anmietung oder den Kauf vornehmen kann. Ist der Missionschef selber der Mieter oder Eigentümer, so findet Artikel 34 lit. b. Anwendung, der die Steuerpflicht begründet. Ferner sei darauf hingewiesen, dass die Räumlichkeiten tatsächlich zur Ausübung der diplomatischen Aufgaben benutzt werden müssen und nur dann nicht besteuert werden.

Die 4. Präambel zum Wiener Abkommen lässt ausdrücklich sämtliche Vorrechte und Befreiungen nur im Rahmen des "Interesses der Funktion"⁷⁰ bestehen; daraus ist zu entnehmen, dass nur die Ent-

⁶⁶ Art. 23,1: "Der Entsendestaat und der Missionschef sind hinsichtlich der in ihrem Eigentum stehenden und der von ihnen gemieteten bzw. gepachteten Räumlichkeiten der Mission von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern oder sonstigen Abgaben befreit, soweit diese nicht als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden."

⁶⁷ Résolution de l'Institut de droit. 1929. Art. 19.

⁶⁸ Harvard Law School. Art. 4 § 1.

⁶⁹ Convention de la Havanne. Art. 18.

⁷⁰ Botschaft des Bundesrates vom 22.2.1963. S. 20.

faltung diplomatischer Tätigkeit als Voraussetzung für eine Befreiung gelten kann.

Als Abweichung vom Gewohnheitsrecht wäre zu bemerken, dass gemietete Räume und Häuser steuerfrei bleiben; ein Mietverhältnis findet sich jedoch selten, und nur dort, wo es sich ärmere Länder nicht leisten können oder wollen, eine Liegenschaft oder eine Wohnung zu erwerben. Der weitaus grösste Teil der ausländischen Vertretungen befindet sich heute im Eigentum des jeweiligen Landes.

Die Steuerbefreiung ist umfassend und klar beschrieben; sie bezieht sich auf alle staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern. Kantone und Gemeinden haben dadurch klare Weisungen.

Zu den zu befreienden Räumlichkeiten gehören alle in Artikel 1 lit. i. des Wiener Uebereinkommens definierten Orte⁷¹, wie z.B. auch der zu der Botschaft oder zum Wohnsitz des Missionschefs gehörende Umschwung.

Die Beitragspflicht für bestimmte gebotene Dienstleistungen ist konsequenterweise aufrechterhalten worden, da diese auch für die Gemeinden mit Kosten verbunden sind, wie die Bereitstellung von Elektrizität und Wasser oder auch die Kehrrichtabfuhr. Dennoch wird auch hier aus Achtung vor dem ausländischen Staat gewissen diplomatischen Personen partielle Befreiung zugestanden. Das lässt sich mit der Tatsache erklären, dass ein Teil der Dienstleistungen

⁷¹ Vgl. Art. 1 lit. i.: "Der Ausdruck "Räumlichkeiten der Mission" bezeichnet ungeachtet der Eigentumsverhältnisse die Gebäude oder Gebäudeteile und das dazugehörige Gelände, die für die Zwecke der Mission verwendet werden, einschliesslich der Residenz des Missionschefs."

bereits Bestandteil der Einkommenssteuer ist ⁷², und es sehr schwerfallen würde, diese auszuscheiden und gesondert zu berechnen.

Der zweite Absatz von Artikel 23 dient dazu, eventuelle Missverständnisse zu beseitigen. Personen oder Firmen, die mit einer Botschaft oder dem Missionschef Verträge schliessen, sollen nicht die Möglichkeit haben, sich einer Steuer, zu deren Zahlung sie gemäss der Gesetzgebung des Empfangsstaates verpflichtet sind, zu entledigen.

Die Frage, ob die Befreiung auch für Steuern und Gebühren anwendbar ist, die mit dem Kauf oder der Anmietung einer Liegenschaft anfallen⁷³, lässt sich durch den Kommentar der Völkerrechtskommission zu Artikel 32 des Vertragsentwurfes zum Uebereinkommen über konsularische Beziehungen beantworten, der die analogen Bedingungen zu Artikel 23 enthält ⁷⁴. Demnach sind alle Gebühren und Steuern, die bei einem Kauf- oder Mietvertrag normalerweise fällig werden, nur gegenüber der ausländischen Mission und ihrem Missionschef Gegenstand der Befreiung.

⁷² z.B. Reinigung der Strassen, Müllabfuhr.

⁷³ z.B. Eintragungsgebühren, Stempelabgaben, Handänderungsabgaben.

⁷⁴ Die Völkerrechtskommission spricht die Befreiung ausdrücklich für Gebühren und Taxen solcher Art aus.

1.3.4.2. Amtshandlungen der Mission

Artikel 28 der Wiener Konvention statuiert, dass Gebühren und Steuern, die von der ausländischen Botschaft für ihre Amtshandlungen erhoben werden, ebenfalls abgabenfrei sind⁷⁵. Diese Bestimmung, die bereits im Völkergewohnheitsrecht verankert ist, lässt sich dadurch erklären, dass dem Empfangsstaat keine Einsicht in die Geschäftsabwicklungen und Praktiken des Absendestaates gewährt werden soll.

Bedenkt man, dass jedes ausgestellte Dokument einer ausländischen Botschaft mit Stempelabgaben belegt würde, wie es z.B. in manchen Schweizer Kantonen üblich ist, so würde das zu einer Offenlegung aller Aktivitäten führen, die sich verständlicherweise keinesfalls mit der Immunität der diplomatischen Mission vereinbaren liesse.

1.3.4.3. Diplomatische Vertreter

Die wesentlichste steuerrechtliche Regelung behandelt die Befreiung des diplomatischen Vertreters von Steuern und Gebühren. Der betreffende Artikel 34 der Konvention lautet:

⁷⁵ Art. 28: "Die Gebühren und Kosten, welche die Mission für Amtshandlungen erhebt, sind von allen Steuern und sonstigen Abgaben befreit."

"Der diplomatische Vertreter ist von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit; ausgenommen hiervon sind:

a. die normalerweise im Preis von Waren oder Dienstleistungen enthaltenen indirekten Steuern;

b. Steuern und sonstige Abgaben von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaates gelegnem unbeweglichem Vermögen, es sei denn, dass der diplomatische Vertreter es im Auftrag des Entsendestaates für die Zwecke der Mission im Besitz hat;

c. Erbschaftssteuern, die der Empfangsstaat erhebt jedoch vorbehaltlich des Artikels 39, Absatz 4;

d. Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, sowie Vermögenssteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen Unternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind.;

e. Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden;

f. Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs- und Hypothekengebühren sowie Stempelabgaben in bezug auf unbewegliches Vermögen, jedoch vorbehaltlich des Artikels 23." ⁷⁶

Die Einleitung des Artikels 34 lässt klar erkennen, dass es der Völkerrechtskommission darauf ankam, jegliche Steuern, gleichgültig

⁷⁶ Art. 34 des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen.

wie sie in den verschiedenen Mitgliedsstaaten genannt werden, in die Befreiung miteinzubeziehen⁷⁷.

Von dieser globalen Feststellung wurden dann erst die Ausnahmen unter lit. a.-f. abgeleitet, die diejenigen Steuern aufzählen, die die diplomatischen Vertreter zu entrichten haben.

Die in lit. a. vorgesehene Ausnahme ist insofern von einiger Bedeutung, als dass die indirekten Steuern dadurch abgegrenzt werden, dass es sich bei ihnen um normalerweise im Preis von Waren und Dienstleistungen enthaltene Abgaben handelt. Bereits in ihrem Kodifikationsprojekt versuchte die Völkerrechtskommission keine Zweifel über den Umfang der indirekten Steuern entstehen zu lassen; lit. a. hätte sonst einigen Staaten sicherlich eine Handhabe geboten, die indirekten Steuern extensiver auszulegen.

So könnte man alle Abgaben, die in Folge von Vorgängen und Ereignissen oder von Handlungen normalerweise geduldet werden, zu den indirekten Steuern zählen, doch sollen durch lit. a. nur diejenigen Steuern erfasst werden, die vom Steuerschuldner auf die Preise abgewälzt werden.

Das Wort "normalerweise" geht auf einen britischen Antrag zurück, nach dem dort keine Befreiung dieser indirekten Steuer zugestanden werden soll, wo gewisse Staaten diese separat verrechnen, da

⁷⁷ Der Wortlaut des Art. 34 entspricht dem des Art. 32 des Völkerkommissionsentwurfes; *Annuaire du Droit* II, S. 103.

sie faktisch in den Preis von Waren und Dienstleistungen eingeschlossen ist ⁷⁸.

Mit gleicher Absicht reichte die Schweiz während der Konferenz verschiedene Aenderungsvorschläge ein, die darauf zielten, den Umfang der indirekten Steuern eindeutiger zu definieren. Der Zusatz "... seien sie (die indirekten Steuern) gesondert in Rechnung gestellt oder nicht", sollte nach Auffassung des Schweizer Vertreters lit. a. beigelegt werden. Schliesslich entschloss man sich für den britischen Vorschlag, der zu einem ähnlichen Resultat führte.

Lit. b. des Artikels 34 lässt sich in Zusammenhang mit Artikel 23 verstehen, in dem definiert ist, dass der diplomatische Vertreter nur dann von allen Steuern und Abgaben auf unbewegliches, im Empfangsstaat befindlichen Vermögen befreit ist, wenn er dieses im Auftrage des Absendestaates für die Zwecke der Mission besitzt. In allen anderen Fällen unterliegt auch er der Steuerpflicht.

Lit. c. begründet die Berechtigung Erbschaftssteuer zu erheben; jedoch unter dem Vorbehalt von Artikel 39, Absatz 4, der besagt, dass bewegliches Vermögen, das sich nur deshalb im Empfangsstaat befindet, weil sich der verstorbene Eigentümer als Mitglied der Mission oder als Familienangehöriger eines Mitgliedes dort aufhielt, nicht besteuert werden darf. Für alle anderen Fälle, sei es nun, dass der Diplomat durch einen Todesfall begünstigt wird, oder dass

⁷⁸ Vgl. ZEILEISSEN, S. 73.

er selber stirbt und im Empfangsstaat Vermögen hinterlässt, tritt keine Steuerbefreiung ein.

Zu lit. d. reichte die Schweiz einen Zusatzantrag ein, wonach Vermögenssteuern auf Investitionen in im Empfangsstaat gelegenen, gewerblichen Unternehmen ebenfalls von einer Befreiung nicht erfasst werden sollen⁷⁹. Die Konferenzmitglieder nahmen diesen Antrag an, sodass sich der Vorschlag am Ende des Textes lit. d. wiederfindet.

Die Völkerrechtskommission hatte sich mit der Vermögenssteuer nicht näher auseinandergesetzt, wodurch der Schweizer Antrag, zwar Banknoten, nicht jedoch Geschäftsbeteiligungen an und Aktien von im Empfangsstaat gelegenen Handels- und Industrieunternehmen von der Besteuerung zu befreien, als Differenzierung hinsichtlich des steuerbaren Vermögens zu verstehen ist. Diese Regelung ist weitreichender als die des Völkergewohnheitsrechts, die das gesamte im Empfangsstaat gelegene Vermögen für steuerpflichtig erklärt.

Lit. e. behandelt Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden. Die Völkerrechtskommission betrachtete diese Ausnahme bereits als im Völkergewohnheitsrecht verankert und somit als problemlos⁸⁰; zu diesen Dienstleistungen sind auch die Stempel- und Eintragungs-

⁷⁹ Botschaft des Bundesrates vom 22. Februar 1963, S. 256.

⁸⁰ *Annuaire de droit*, Vol. II, Abs. 7, Kommentar zu Art.32. S. 103.

gebühren zu rechnen, die ein diplomatischer Vertreter als Entgelt für eine amtliche Leistung zu entrichten hat.

Artikel 34 der Wiener Konvention, der eine generelle Befreiung von indirekten Steuern abschliessend aufgestellten steuerpflichtigen Tatbeständen gegenüberstellt, ist als durchaus grosszügig anzusehen. Er geht - wie oben ausgeführt - teilweise weiter als das Völkerrecht und bildet daher neues Recht, das als Vertragsrecht zu qualifizieren ist ⁸¹. Dazu gehören sowohl die indirekten Steuern, die nicht im Preis von Waren und Dienstleistungen eingeschlossen sind und deshalb unter die allgemeine Befreiung fallen, als auch die Schenkungssteuer, die weder von der Kommission für internationales Recht noch von den Konferenzteilnehmern erwähnt wurde. Ihre Verwandtschaft zur Erbschaftssteuer lässt nicht ohne weiteres den Schluss zu, dass die Schenkungssteuer wie die Erbschaftssteuer gemäss Artikel 34, lit. c. zu behandeln ist, vielmehr ist sie - da namentlich nicht erwähnt - in die positive Regelung des Artikels 34 einzureihen, was bedingungslose Steuerfreiheit zur Folge hat.

Die sich darauf stützende Praxis indessen wurde verschiedentlich kritisiert⁸², denn der Diplomat, der im Empfangsstaat seinen Wohnsitz hat, wird nun weder dort noch in seinem Heimatstaat zur Entrichtung einer Schenkungssteuer herangezogen.

Hinsichtlich der Einkommenssteuer und der Vermögenssteuer kann man von einem befriedigenden Resultat sprechen, da der Diplomat

⁸¹ Diese weitreichenden fiskalischen Privilegien gelten deshalb nur zwischen den Vertragsstaaten.

⁸² Vgl. CAHIER. Le droit diplomatique. S. 287.

in seinem Heimatland zu deren Zahlung verpflichtet ist. Gesamthaft halten sich damit die Steuerlichen Vorteile in einem engen Rahmen⁸³.

Als weitere Neuheit, die erst die Wiener Konferenz in Abwandlung zur Völkerrechtspraxis schuf, ist die steuerfreiheit für das bewegliche Vermögen des Diplomaten, sofern es sich nicht um Kapitalanlagen in im Empfangsstaat gelegenen Unternehmen handelt, anzusehen.

Es ist offensichtlich, dass Artikel 34 nur eine grobe Beschreibung der Steuerbefreiungen und deren Ausnahmen liefern kann; die Steuersysteme der Konferenzstaaten sind dermassen unterschiedlich, dass es nur wenig Sinn gehabt hätte, weitere spezifisch benannte Steuern oder Gebühren unter den Ausnahmen aufzuzählen. So ist es jedem Staate überlassen, im Zweifelsfalle Steuern entweder der einen oder der anderen Kategorie zuzuordnen. Diese Möglichkeit musste offengelassen werden, da die Ausscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern von Staat zu Staat unterschiedlich gehandhabt wird und eine einheitliche Regelung kaum gefunden werden kann.

Nach Ablauf eines längeren Zeitraums indessen, scheint die Gleichbehandlung der Diplomaten bezüglich des Umfanges der

⁸³ Meistens handelt es sich um Gebühren (z.B. Motorfahrzeugsteuer), von denen der Diplomat im Empfangsstaat befreit ist und die im Absendestaat, bedingt durch seine Abwesenheit, nicht anfallen können.

Steuerbefreiung durch alle Mitgliedstaaten des Uebereinkommens gewährleistet.

Dieses Ziel wird erreicht werden oder ist bereits teilweise dadurch erreicht worden, dass die Mitgliedstaaten aus Gründen der Reziprozität eine einheitliche Praxis anstreben, wodurch eine partiell restriktive Auslegung der Steuerbefreiungen unterbunden wird. Freilich kann daraus nicht geschlossen werden, dass diejenigen Steuern, für die Steuerbefreiung gewährt wird, von allen Staaten einhellig als direkte bzw. indirekte Steuern eingestuft werden.

Alle aufgezählten steuerlichen Vorrechte finden grundsätzlich keine Anwendung auf Personen, die Angehörige des Empfangsstaates sind. Ebenso können sich diplomatische Personen, die ständig im Empfangsstaat ansässig sind, lediglich auf ihre Immunität vor der Gerichtsbarkeit und auf die Unverletzlichkeit ihrer Amtsausübung berufen. Der entsprechende Artikel 38, Absatz 1 und 2 überlässt es überdies dem Empfangsstaat, inwieweit er den diplomatischen Personen, dem Personal der Mission sowie den privaten Hausangestellten des Missionschefs oder der anderen Mitglieder der Mission steuerliche Privilegien zuerkennen will ⁸⁴.

Dieses Recht entspringt der Souveränität eines Staates, dem selbstverständlich nicht die Möglichkeit entzogen werden kann, seine eigenen Staatsangehörigen von Steuerabgaben zu befreien; immerhin muss auch hier bedacht werden, dass eine Steuerbefrei-

⁸⁴ Dies geht zwar nicht aus dem Text hervor, man kann jedoch unschwer zu dieser Schlussfolgerung gelangen, weil diese Personen nicht in der Gruppe der Privilegierten genannt werden.

ung der eigenen Staatsangehörigen zur Folge hätte, dass diese Personen nirgendwo Steuern bezahlen müssten. Das aber würde dem Sinne des Wiener Uebereinkommens widersprechen, wonach die diplomatischen Personen nur vor einer doppelten Besteuerung bewahrt werden sollen; dagegen wird die Besteuerung durch einen anderen Staat anerkannt.

Für eine Besteuerung durch den Empfangsstaat spricht in diesem Falle, dass die ständig dort ansässigen ausländischen Personen, aufgrund ihres Wohnsitzstatutes schon einmal steuerpflichtig waren, bevor ihr Heimatstaat sie in seine diplomatischen Dienste nahm.

Generell kann es mithin vorkommen, dass sie weder einen freien Beruf noch eine andere gewerbliche Tätigkeit ausüben dürfen, falls sie steuerliche Privilegien in Anspruch nehmen wollen.

Es ist noch auf die Tatsache hinzuweisen, dass das Wiener Uebereinkommen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung keine Unterschiede zwischen dem Chef der Mission und den übrigen Diplomaten kennt. Ebenso wird diesbezüglich nicht differenziert zwischen den Diplomaten und dem Verwaltungs- und dem technischen Personal; allen werden die in den Artikeln 29 bis 35 genannten Vor-

rechte zuerkannt ⁸⁵. Diese einheitliche Behandlung der oberen Kategorien ist als wesentliche Neuerung anzusehen und übertrifft damit die Zugeständnisse des Völkergewohnheitsrechtes.

1.4. Andere staatsvertragliche Vereinbarungen

1.4.1. Handels- und Freundschaftsverträge

In diesem Kapitel sind die Staatsverträge der Schweiz zu nennen, die heute noch in Kraft sind. Es handelt sich um Freundschafts- und Handelsverträge, deren Bedeutung für die anzuwendende Praxis allerdings recht gering ist.

Ihr Zweck bestand darin, Regelungen für diplomatische Beziehungen herzustellen, als noch Unklarheit über die Auslegung des Völkergewohnheitsrechtes herrschte. Der Vollständigkeit halber seien diese Verträge aufgezählt; der Umfang der steuerlichen Privilegien

⁸⁵ Der Text des Art. 37, 2 lautet: "Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der Mission und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder geniessen, wenn sie weder Angehörige des Empfangsstaats noch in demselben ständig ansässig sind, die in den Artikeln 29 bis 35 bezeichneten Vorrechte und Immunitäten; jedoch sind ihre nicht in Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit vorgenommenen Handlungen von der Zivil- und Verwaltungsgerichtsbarkeit des Empfangsstaats ausgeschlossen. Sie geniessen ferner die in Artikel 36 Absatz 1 bezeichneten Vorrechte in bezug auf Gegenstände, die anlässlich ihrer Ersteinrichtung eingeführt werden."

resultierte in der Regel aus einer in diese Verträge aufgenommene -
nen Meistbegünstigungsklausel.

Die Schweiz schloss dementsprechend Verträge ab mit:

- der Republik China im Jahre 1919 ⁸⁶
- der Türkei im Jahre 1927 ⁸⁷
- Afghanistan (ohne Meistbegünstigungsklausel) im Jahre 1928 ⁸⁸
- Aegypten im Jahre 1935 ⁸⁹
- Albanien im Jahre 1930 ⁹⁰
- Aethiopien im Jahre 1934 ⁹¹
- Persien im Jahre 1935 ⁹²
- der Republik der Philippinen (ohne Meistbegünstigungsklausel)
im Jahre 1957 ⁹³

⁸⁶ China, Art. II.

⁸⁷ Niederlassungsabkommen zwischen der Schweiz und der Türkischen 1930 (BS 11, 776).

⁸⁸ Freundschafts- Niederlassungs- und Handelsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Afghanistan. 1928.

⁸⁹ Handels- und Zahlungsabkommen zwischen der Schweiz und Aegypten. 1935.

⁹⁰ Niederlassungs- und Handelsvertrag zwischen der Schweiz und Albanien vom 10. Juni 1929 (BS 11,595).

⁹¹ Niederlassungs- und Handelsvertrag zwischen der Schweiz und Aethiopien. Draft List of Treaties and Other International Agreements of Ethiopia. Prep. by Jacomy Millette. Addis Ababa: 1973.

⁹² Niederlassungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Kaiserreich Persien 1934 (BS 11,664).

⁹³ Philippinen. 1957.

- der Republik Liberia (ohne Meistbegünstigungsklausel) im Jahre 1964 ⁹⁴ .

Die älteren dieser Verträge hatten durch Aufnahme der Meistbegünstigungsklausel offensichtlich das Ziel, eine Vereinheitlichung in der steuerlichen Behandlung der Diplomaten zu schaffen.

Die Vertragsstaaten sollten nicht nur untereinander gleichgestellt werden, sondern es sollte damit auch die Möglichkeit unterbunden werden, den Diplomaten eines Nichtvertragsstaates umfassendere Privilegien als den anderen einzuräumen.

Der Wegfall der Meistbegünstigungsklausel in den beiden neueren Verträgen mit den Philippinen und der Republik Liberia lässt sich damit begründen, dass diese zu einer Zeit zustande gekommen sind, in der das Völkergewohnheitsrecht bereits genügend weitreichende Regelungen diktierte.

Nach Inkrafttreten des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen musste zwischen Verträgen mit Meistbegünstigungsklausel und denjenigen ohne unterschieden werden. Die Meistbegünstigungsklausel führte nämlich dazu, dass sich die Vertragspartner der Schweiz auf die Regeln des Wiener Übereinkommens berufen konnten - falls sie dieses Abkommen nicht schon selbst paraphiert haben - und zwar ohne die gleichen Befreiungen gewähren zu müssen. Diese eigenartige Konstellation resultiert daraus, dass die Schweiz als Mitgliedstaat des Wiener Überein-

⁹⁴ Liberia. 1964.

kommens, dessen Regeln zweifellos Meistbegünstigung darstellen, diese vertragskonform anwenden muss. Die praktische Bedeutung indessen ist als gering einzuschätzen, da sich diese Staaten einem reziproken Verhalten nicht werden verschliessen können.

Die Verträge, die keine Meistbegünstigungsklausel enthalten, können sich hingegen weiterhin nur auf die Regeln des Völkerrechtes stützen, die verschiedentlich nicht so weitreichend sind wie diejenigen des Wiener Uebereinkommens.⁹⁵

Zu den Staaten, die ihre Rechte aus der Meistbegünstigungsklausel der bilateralen Verträge mit der Schweiz ableiten können, da sie die Wiener Diplomatische Konvention bisher nicht paraphiert haben, zählen die Türkei, Albanien und Aethiopien. Die Staaten Afghanistan, die Philippinen und die Republik Liberia, in deren Verträgen nur Steuerprivilegien gemäss des Völkergewohnheitsrechtes vorgeschrieben sind (also keine Meistbegünstigungsklausel enthalten), haben die Wiener Diplomatische Konvention unterzeichnet.⁹⁶

Wie oben ausgeführt wurde, werden vertragliche Bestimmungen über diplomatische Beziehungen insoweit durch das Uebereinkommen derogiert, als sie geringere Vergünstigungen für Diplomaten

⁹⁵ Dieses ist lediglich eine theoretische Annahme. "(2) Es gilt jedoch nicht als Diskriminierung,

b. wenn Staaten auf Grund von Gewohnheit oder Vereinbarung einander eine günstigere Behandlung gewähren als es nach diesem Uebereinkommen erforderlich ist." (Art. 47, 2. b.).

⁹⁶ Afghanistan 6.10.1965; Philippinen 15.11.1965; Liberia 15.2.1962.

vorsehen als die Konvention.

1.4.2. Doppelbesteuerungsabkommen

Eine wesentlich grössere Bedeutung als die eben behandelten Handels- und Freundschaftsverträge haben die Doppelbesteuerungsverträge. Sie enthalten zum grossen Teil Bestimmungen über die diplomatischen Steuerprivilegien und sind neueren Datums.

Sie gehen generell dem Wiener Uebereinkommen vor ⁹⁷.

Die Doppelbesteuerungsabkommen entfalten jedoch nur dort eine Wirkung, wo ihre Befreiungen umfangreicher sind als die des Wiener Uebereinkommens.

Ältere Doppelbesteuerungsabkommen, die Bestimmungen enthalten, die eine geringere Privilegierung vorsehen, sind kraft Derogation durch die zeitlich nachfolgende Konvention nicht anzuwenden. Steuerobjekte, die gemäss Wiener Uebereinkommen nicht unter die allgemeine Befreiung fallen, sind im Empfangsstaat grundsätzlich steuerpflichtig.

Die Kompetenz zur Erhebung solcher Steuern kann durch ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Absendestaat bestätigt oder beschränkt werden. Diese Kompetenzabgrenzung dient der Vermeidung eventueller Kollisionen zwischen zwei Steuersystemen.

⁹⁷ Vgl. ZEILEISSEN, S. 35.

Die Schweiz hat bisher 27 Doppelbesteuerungsverträge abgeschlossen. Aus der Zeit seit 1980 datieren die Abkommen mit Australien, Korea, Neuseeland, Sri Lanka und Ungarn ⁹⁸.

Weiterhin sind Bestrebungen im Gange, die eine Erweiterung der Gruppe der Vertragspartner in der näheren Zukunft in Aussicht stellen ⁹⁹.

Doppelbesteuerungsabkommen werden gemäss Artikel 8 BV durch den Bund abgeschlossen; sie unterliegen dem in Artikel 89, Absatz 4 BV vorgesehenen Referendum nicht, da alle Doppelbesteuerungsabkommen jährlich gekündigt werden können.

Die Abkommen müssen gemäss Artikel 85 Ziff. 5 BV durch die Bundesversammlung genehmigt werden.

Die bisher abgeschlossenen Verträge enthalten grösstenteils Bestimmungen über die Einkommens-, Vermögens- und Erbschaftssteuern ¹⁰⁰.

In den Abkommen wird der persönliche, der territoriale, der zeitliche und der sachliche Geltungsbereich umschrieben. Der persönliche

⁹⁸ Vgl. HOEHN, Ernst. Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz. Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht. Bern und Stuttgart: Verlag Paul Haupt 1984. S. 65 ff.

⁹⁹ Z. B. Brasilien, Indien, Israel und Kenia.

¹⁰⁰ Vgl. HOEHN, Handbuch. S. 65: Einkommensteuern: Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kanada, Niederlande, Norwegen, Oesterreich, Portugal, Schweden, Singapur, Spanien, Sri Lanka, Ungarn.

Vermögensteuern: Australien, Grossbritannien, Japan, Korea, Malaysia, Pakistan, Südafrika, USA, Trinidad.

Erbschaftsteuern: Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Niederlande, Norwegen, Oesterreich, Schweden, USA."

Geltungsbereich setzt voraus, dass Personen, die sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufen wollen, in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein müssen. Dieses Prinzip wird in den neueren Abkommen grundsätzlich wörtlich festgehalten¹⁰¹, während man es aus den älteren Verträgen nur sinngemäss entnehmen kann¹⁰².

Der Status der diplomatischen Person wird in den meisten Abkommen durch einen Vorbehalt definiert. Dieser sieht vor, dass die diplomatischen Beamten so zu behandeln sind, als ob sie in ihrem Heimatstaat ansässig wären, sofern sie die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen und dort Einkommens- und Vermögenssteuer bezahlen¹⁰³.

Dies führt nun dazu, dass die Doppelbesteuerungsabkommen auf die diplomatischen Personen und ihre Staatsangehörigen nicht an-

¹⁰¹ Vgl. HOEHN, Handbuch. Die seit 1977 abgeschlossenen Verträge orientieren sich am OECD-Musterabkommen. (OECD (1)). S. 82, 122 ff. und S. 127, Ziff. 42.

¹⁰² Vgl. HOEHN, Handbuch. S. 117 ff.: SF 1(1); N; NL 1(1). Die DBA mit GB, PAK und USA regeln den persönlichen Geltungsbereich nicht ausdrücklich. Aus den Bestimmungen über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt sich, dass das DBA-PAK für die in einem der Vertragsstaaten wohnhaften Personen gilt (Art. XIII), während die DBA mit GB und USA für Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten sowie für die nach britischem Recht steuerpflichtigen Personen (GB XV (1) lit. a) bzw. für die Staatenangehörigen der USA (USA XV (1) lit. a) gelten."

¹⁰³ Entsprechende Bestimmungen finden sich in folgenden Abkommen:

AUS Art. 26; B Art. 28; DK Art. 29; D 29 (1); SF SP zu Art. 1 (6); F 29 (1); GB X (4); GR Art. 26; EIR 26 (1); I Art. 28; J 26; KOR Art. 25; MAL Art. 24; NL SP zu Art. 2-8 (4); N SP zu Art. 1 (6); NZ Art. 25; A (Erb-schaftssteuern) Art. 11; PAK XVI (2); P Art. 26; S 28 (1); E 26 (1); SGP Art. 25; SL Art. 26; ZA 25 (1); TT Art. 23; H Art. 26; USA XVIII (1).

wendbar sind, weil die grundsätzliche Voraussetzung, die Ansässigkeit der Diplomaten im Empfangsstaat, fehlt ¹⁰⁴. Durch diese Fiktion der Ansässigkeit der Diplomaten im Heimatstaat wird die steuerliche Behandlung im Empfangsstaat klar umrissen, denn sie führt zur Befreiung der gebotenen Befreiung ¹⁰⁵. Dennoch gibt es Fälle, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen auch für Angehörige der Mission und private Haushalte Geltung besitzen. Es sind dies die in Artikel 38, Absatz 1 und 2 der Wiener Konvention erwähnten Sachverhalte, in denen ein diplomatischer Vertreter, seine Familienmitglieder, Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, das dienstliche Hauspersonal der Mission oder private Hausangestellte ständig im Empfangsstaat ansässig sind.

¹⁰⁴ MENETREY, Gérard. "Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux". in: *Revue de droit administratif et de droit fiscal* 29. Bern 1973:

"On notera enfin que l'application de la fiction juridique selon laquelle les personnes au bénéfice des privilèges diplomatiques n'ont pas de domicile fiscale en Suisse a pour conséquence que ces personnes ne peuvent pas se prévaloir des conventions de double imposition conclues par la Suisse."

¹⁰⁵ Für eine Beurteilung der allgemeinen Übung sowie für zukünftige DBA ist das OECD-Musterabkommen richtungsweisend, das in seinem Art. 1 den persönlichen Geltungsbereich und im Art. 27 den Status der diplomatischen Beamten regelt.

In allen Abkommen mit Ausnahme der DBA mit Ungarn sind die Vorbehalte zugunsten der diplomatischen Beamten gemäss Art. 27 des OECD-Musters im einheitlichen Text hingewiesen, dass Einkünfte und Vermögen, die im Empfangsstaat kraft völkerrechtlicher Verpflichtung oder zwischenstaatlicher Vereinbarungen nicht besteuert werden, in das Besteuerungsrecht des Absendestaates fallen.

Personen, die diese Voraussetzung erfüllen, können sich nicht auf die Artikel 29 bis 35 der Konvention berufen. Es liegt folglich - da im Wiener Abkommen nicht anders festgelegt - in der Kompetenz des Empfangsstaates Steuern zu erheben oder aber Befreiungen zuzugestehen.

Auf die Schweiz übertragen, bedeutet dies, dass die Steuerämter, unter Berücksichtigung zwischenstaatlicher Abkommen, grundsätzlich vom oben erwähnten Personenkreis Steuern erheben können. Angehörige von Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, geniessen allerdings die Vorteile der darin enthaltenen Bestimmungen hinsichtlich der Einkommens-, Vermögens- und Erbschaftssteuern.

In einem Teil der Doppelbesteuerungsabkommen wird darauf hingewiesen, dass bei Anwendung des Abkommens¹⁰⁶ die Angehörigen einer diplomatischen Vertretung dann als im Absendestaat ansässig gelten, wenn sie auch dort zu Einkommens- und Vermögenssteuer herangezogen werden¹⁰⁷.

Dieser Umstand bedeutet, dass Angehörige der Mission und private Hausangestellte, mit deren Heimatstaat die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen mit entsprechenden Bestimmungen geschlossen hat, in der Schweiz dann nicht besteuert werden dürfen, wenn der Absendestaat von seinem Recht auf Besteuerung tat-

¹⁰⁶ Das wäre denn der Fall, wenn die in Art. 37 Abs. 1-4 genannten Personen in der Schweiz ansässig wären.

¹⁰⁷ Deutschland, Frankreich, Irland, Schweden, Spanien, Südafrika, Trinidad und Tobago, USA, Italien.

sächlich Gebrauch macht und sie seinen eigenen Staatsangehörigen steuerlich gleichstellt.

In diesem Falle besteht eine Steuerpriorität zugunsten des Absen-
destaates, die de facto die im Empfangsstaat ansässigen Personen
den diplomatischen Vertretern annähert, die nicht in der Schweiz
ansässig sind und deshalb die Befreiungen des Wiener Abkom-
mens geniessen.

Hierzu ist zu bemerken, dass die Doppelbesteuerungsabkommen
zwischen der Schweiz und den genannten 9 Vertragsstaaten, be-
züglich der Befreiung von Steuern noch weiter reichen als das Wie-
ner Uebereinkommen, in dem selbst schon im Empfangsstaat an-
sässige Personen der Fiktion des Wohnsitzes im Ausland unterwor-
fen werden.

Dass solche Vereinbarungen im OECD-Musterabkommen enthal-
ten sind, damit aber nicht zwangsläufig Bestandteil eines jeden
Doppelbesteuerungsabkommens werden sollten, ist zu begrüessen,
denn es sollte jedem Staat selbst überlassen sein über die Ausü-
bung seiner Steuerhoheit zu bestimmen.

Gesamthaft kann man feststellen, dass die Tendenz in den neueren
Abkommen besteht, die obenerwähnten umfangreichen Privilegien
zu gewähren ¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Das DBA mit Italien enthält die weiterreichende Klausel.
Vgl. BIANCHI, Silvio; MAYR, Siegfried. Das schweizerisch-
italienische Doppelbesteuerungsabkommen. Berne: Ed. Cosmos
1979.

Auf Ausführung über den Umfang der Steuerpflicht im Falle einer Besteuerung durch den Empfangsstaat kann hier verzichtet werden, da die diplomatischen Personen diesfalls allen anderen Personen mit gleicher Staatsangehörigkeit hinsichtlich der Steuerpflicht gleichgestellt sind.

2. DIE KONSULARISCHEN STEUERPRIVILEGIEN

2.1. Die historischen Quellen

Wenn man ohne weiteres sagen darf, dass die Stellung der konsularischen Personen im Hinblick auf die ihnen gewährten Privilegien heute fast mit denjenigen der Diplomaten identisch ist, so ist doch nicht zu vergessen, dass die historische Entwicklung von völlig unterschiedlichen Ursprüngen ausgegangen ist.

Die heutige privilegienrechtliche Gleichstellung lässt sich damit ¹⁰⁹ klären, dass der Aufgabenbereich von Diplomaten und Konsuln von gleich grosser Bedeutung für die Vertretung der Interessen des Absendestaates ist. So beinhalten die Pflichten des Konsuls Schutzfunktionen gegenüber den Staatsangehörigen seines Heimatstaates sowie die Aufgabe wirtschaftliche Beziehungen zwischen Entsende- und Empfangsstaat zu fördern.

Ihre mittlerweile anerkannte Position hatten die konsularischen Personen jedoch nicht immer. Das erste Mal wird von Konsuln im 6. Jahrhundert v. Chr. gesprochen, doch von einer konstanten Präsenz ist erst im Mittelalter die Rede. Zu dieser Zeit schlossen sich Kaufleute zusammen und wählten einen Konsul, der ihre Interessen in den Kolonien vertreten sollte. Seine Befugnisse waren weit-

reichend: Er konnte in den Kolonien die Gerichtsbarkeit über seine Landsleute ausüben und sogar über Streitigkeiten zwischen seinen Landsleuten und den Angehörigen des Gastlandes entscheiden¹⁰⁹.

Erst im 16. Jahrhundert trat eine Veränderung ein, die sich zwangsläufig aus dem aufkeimenden Territorialitätsprinzip ergab. Die Staatsoberhäupter beanspruchten die Rechtsprechung in ihrem Hoheitsgebiet für sich selbst und duldeten keine Eingriffe in ihre Souveränität. Der Konsul war nicht länger der Vertreter von Kaufleuten, sondern wurde durch die neu entstandene Situation zum Abgesandten eines Landes und seine Aufgabe galt nicht mehr der privaten Interessenvertretung. Der Abgesandtenauftrag wurde ihm allerdings im 17. und 18. Jahrhundert von den ständigen diplomatischen Missionen abgenommen.

Damit rückte das Bedürfnis nach konsularischer Tätigkeit erstmals in den Hintergrund.

Das spätere Wiederaufleben konsularischer Aktivitäten hing eng mit der Tatsache zusammen, dass neben dem Repräsentationsbedürfnis des Absendestaates auch eine Institution benötigt wurde, die die wirtschaftlichen Interessen zwischen Absende- und Empfangsstaat förderte.

Der Umfang der Amtstätigkeit des Konsuls, der neuerdings Organ des Absendestaates war, grenzte sich in diesem Rahmen erst all-

¹⁰⁹ Vgl. HERNDL, Dr. Kurt. "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". in H.-J. Schlochauer. Archiv des Völkerrechts. II. Bd. - Tübingen 1963/64.

mählich ab; ausserdem war er nicht von Anfang an festgelegt, wie etwa der diplomatische Aufgabenbereich.

So sind auch die vollkommen unterschiedlichen Vorstellungen, die in den verschiedenen Staaten herrschen, zu verstehen. Dieser Umstand führte dazu, dass die Privilegien in bilateralen Verträgen geregelt wurden, die in grosser Anzahl in Form von Handels-, Schiff-fahrts- und Freundschaftsverträgen abgeschlossen wurden.

Anders als beim Diplomatenrecht konnte das Völkergewohnheitsrecht zu keiner Zeit als Quelle für die Gewährung von Steuerbefreiungen zugunsten konsularischer Personen angesehen werden, denn es mangelte an einer einheitlichen Rechtsauffassung und der damit zusammenhängenden Uebung.

Eine Berufung auf das Gewohnheitsrecht war deshalb nicht möglich. Die dennoch gewährten Befreiungen waren, sofern sie unabhängig von Konsularverträgen gewährt wurden, als Geste der Höflichkeit anzusehen und zwar unter dem Vorbehalt des reziproken Verhaltens des Absendestaates.

Die Verweigerung eines Rechtsanspruches auf Steuerbefreiungen wurde u.a. auch damit erklärt, dass die konsularischen Vertreter keinen diplomatischen Charakter besässen. Doch ähnlich wie bei der Motivation für die Gewährung fiskalischer Privilegien zugunsten diplomatischer Personen, ging man auch bei den Konsuln davon aus, dass die unabhängige Ausübung der übertragenen Aufgaben gewährleistet sein sollte, weshalb gewisse Vorrechte eingeräumt

werden müssen; ein weiterer Grund war die Achtung vor dem Absendestaat.

Beides führte dazu, dass sich der Umfang der Steuerprivilegien allmählich zu vereinheitlichen begann, was zudem auch mit der Meistbegünstigungsklausel in den verschiedenen bilateralen Verträgen erreicht werden konnte¹¹⁰.

2.1.1. Kodifikationsversuche

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die in den verschiedenen Konsular- und Handelsverträgen, die die Schweiz mit dem Ausland geschlossen hat, festgelegten Bestimmungen über die Steuerbefreiungen zugunsten ausländischer Konsuln als einzige Rechtsquelle bis zur Wiener Konsularkonvention gedient haben. Sie sind heute grösstenteils noch in Kraft.

Dagegen führten die vier Entwürfe zur multilateralen Kodifikation mit einer Ausnahme zu keinerlei Resultat.

2.1.1.1. Institut de Droit International Public

Zuerst beschäftigte sich das "Institut de Droit International Public" im Jahre 1896 in seinem "Règlement sur les immunités consulaires"

¹¹⁰ Vgl. SYZ, S. 10.

mit der Stellung der Konsuln im Empfangsstaat. Es wurde unterschieden zwischen den Rechten des Konsuls einerseits und denjenigen der Konsularagenten andererseits.

Gemäss Artikel 13 sollte der Konsul von den direkten Steuern sowie von den Gesundheitssteuern, die auf das Vermögen oder das Einkommen berechnet wurden, befreit werde¹¹¹ ; auch sollte er keine Kriegssteuern entrichten müssen. Weit weniger begünstigt sollten die Konsularagenten sein, die eine Steuerbefreiung lediglich für die Räumlichkeiten, in denen das Konsulat eingerichtet ist, beanspruchen können. Ausdrücklich wird in Artikel 19 des Reglements auf die sonstige Steuerpflicht hingewiesen: "With this exemption they pay both national and local taxes."¹¹²

Diese frühzeitige Zubilligung eines privilegierten Steuerstatus für die konsularischen Personen stellte zweifellos einen Fortschritt dar und deutet auf die Anfang des 20. Jahrhunderts bereits partiell angewandte Praxis hin, die als Quelle für die Kodifikationsversuche betrachtet werden kann.

Immerhin waren in einem privaten Kodifikationsvorschlag von Bluntschli aus dem Jahre 1868¹¹³ noch keinerlei Bestimmungen zu finden, die auf eine Steuerbefreiung schliessen liessen.

¹¹¹ Harvard Research, Appendix 4, S. 395, Art. 13:

Consuls are excused from paying: (1) direct personal taxes and sumptuary taxes; (2) general taxes on wealth, either on capital or income; (3) war taxes.

¹¹² Harvard Research, Appendix 4, S. 395, Art. 19:

Consular agents are exempt from taxes falling specially on the building or part of the building occupied by their consular office. With this exception, they pay both national and local taxes.

¹¹³ Harvard Research, Appendix 4, S. 403.

2.1.1.2. Entwurf der Internationalen Kommission von Juristen

Neben einem zweiten Konventionsentwurf auf internationaler Ebene vom "American Institute of International Law" aus dem Jahre 1925¹¹⁴, ist ein Kodifikationstext zu erwähnen, der bezüglich der personellen Gleichstellung gewisser Kategorien, die Grundlage für die im Jahre 1928 stattgefundene Havanna-Konferenz bildete. Es handelt sich hierbei um den Entwurf der Internationalen Kommission von Juristen aus dem Jahre 1927. Darin ist die Privilegierung des Konsuls in engen Grenzen gehalten; er kann nur Befreiung für "direkte Steuern" beanspruchen, die auf Gegenstände für den Amtsgebrauch aufgeschlagen werden.

Ein Angestellter, der einen Konsul während seiner Abwesenheit vertritt, sollte entsprechend dem Entwurf ebenfalls in den Genuss der Vergünstigungen gelangen¹¹⁵.

Beide Artikel konnten in ihrem materiellen Gehalt nicht zufriedenstellen; problematisch erschien dabei die Formulierung "direct taxes which fall on articles of official use". Gewisse Steuersysteme kennen keine direkten Steuern auf Waren¹¹⁶ und zudem ist die Ausscheidung solcher Steuern ausgesprochen problematisch.

¹¹⁴ Der Entwurf des "Amerikanischen Institutes für Internationales Recht" enthält keinerlei Regelung bezüglich der Besteuerung der konsularischen Personen.

¹¹⁵ Harvard Research, Appendix 4, S. 391 f. Art. 23 und Art. 24.

¹¹⁶ Steuern dieser Art werden in der Schweiz als "indirekte Steuern" bezeichnet.

2.1.1.3. Konferenz von Havanna (1928)

Diese Tatsache ist auch die Ursache dafür, dass sich diese Bestimmungen in der Konvention von Havanna aus dem Jahre 1928¹¹⁷ nicht wiederfinden. Vollkommen eindeutig bestimmt Artikel 20 stattdessen, dass Konsularagenten wie auch Angestellte des Konsulates, die die Nationalität des Absendestaates besitzen, und nicht Geschäfte mit Gewinnabsichten betreiben, von allen nationalen Staats-, Provinz- und Gemeindesteuern befreit sind. Diese Befreiung betrifft sowohl die Personalsteuern als auch die Vermögenssteuern.

Ausgenommen sind Steuern, die im Zusammenhang mit Grundeigentum im Empfangsstaat erhoben werden¹¹⁸.

Der Grundsatz, dass unbewegliches Vermögen konsularischer Personen, das im Empfangsstaat gelegen ist, uneingeschränkt der Steuerhoheit des Empfangsstaates unterliegt, wurde allgemein anerkannt; es ist kein Entwurf bekannt, der eine diesbezügliche Befreiung vorsah.

Besonders hervorgehoben wird die Befreiung der Konsularagenten und Angestellten von der Einkommensteuer auf ihre Löhne oder auf andere finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit stehen, wie etwa besondere Zuwendungen in Form von Prämien.

¹¹⁷ Dieser Konvention traten Brasilien, Mexico, Nicaragua, Panama und die USA bei.

¹¹⁸ Harvard Research, Appendix 2, S. 380, Art. 20.

beruflichen Tätigkeit stehen, wie etwa besondere Zuwendungen in Form von Prämien.

Artikel 21 der Konvention besagt ferner, dass ein Angestellter, der einen Konsularagenten während seiner Abwesenheit vertritt, in den Genuss seiner Privilegien kommt.

Diese Konvention verdient eine gewisse Aufmerksamkeit, denn es ist die erste in Kraft getretene multilaterale Vereinbarung, die ihren Wirkungskreis zwar auf die nord- und südamerikanischen Staaten beschränkte, aber dennoch als Vorbild für künftige Kodifikationsversuche in Europa betrachtet werden darf.

2.1.1.4. Versuch des Völkerbundes

In Europa beschäftigte sich fast zur gleichen Zeit der Völkerbund mit einer Kodifikation, die schliesslich daran scheiterte, dass man keine Einigkeit darüber erzielen konnte, in welchem Umfang die privilegienrechtliche Stellung der Konsuln im Empfangsstaat bereits anerkannt ist ¹¹⁹.

¹¹⁹ Vgl. SYZ, S. 13.

Die langjährigen Verhandlungen lassen darauf schliessen, dass man es vermeiden wollte, neues Recht zu schaffen; vielmehr sollten die bereits allgemein praktizierten Privilegien kodifiziert werden¹²⁰

2.1.1.5. Harvard Research Draft Convention on the Legal Position and Functions of Consuls

Als bedeutendstes Werk, das von privater Seite entworfen wurde, ist die "Harvard Research Draft Convention on the Legal Position and Functions of Consuls" aus dem Jahre 1932 zu nennen¹²¹.

In Artikel 24 des Entwurfes wurde dem Konsul Befreiung von allen lokalen und nationalen Steuern zugestanden. Darunter sollte die Einkommensteuer wie auch eventuell anfallende Personalsteuern, die in Zusammenhang mit seiner konsularischen Tätigkeit stehen, fallen. Darüber hinaus sollte die Befreiung auch für das Einkommen gelten, das nicht aus im Empfangsstaat befindlichen Quellen entspringt.

Ueberdies durfte der konsularische Vertreter auch Befreiung von Vermögenssteuern, die gegebenenfalls auf beweglichem oder unbeweglichem im Empfangsstaat gelegenen Vermögen entstehen

¹²⁰ Ein Expertenkomitee kam im Jahre 1926 zu dem Resultat, "... that the regulation of the legal status of consuls by international agreements is desirable ... and is even dispensible in order to avoid disputes which the absence of definite rules on the matter must certainly cause."

Vgl. HERNDL, "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". S. 422.

¹²¹ Harvard Research. S. 191 ff.

würden, beanspruchen, sofern dieses für die Ausübung der konsularischen Funktionen benützt würde.

Im Kommentar zu Artikel 24 ist zu lesen, dass der Konsul bis dahin keinen Rechtsanspruch auf Steuerbefreiung - mangels fehlender gewohnheitsrechtlicher Voraussetzungen¹²² - hatte. Der Kodifikationsentwurf machte sich demnach lediglich die Zusammenfassung und verbindliche Erklärung der am häufigsten praktizierten Steuerprivilegien zur Aufgabe.

Die Befreiung von der Einkommensteuer war wohl die verbreitetste Usance, die einem Konsul zugestanden wurde. Mehrere, zu dieser Zeit in Kraft getretene bilaterale Verträge, sahen allerdings die Befreiung von allen direkten und personellen Steuern vor, so dass die Richtlinien des Kodifikationsversuches eher als Minimalforderungen verstanden werden mussten.

Unterschiedlicher Art hingegen war die steuerliche Behandlung des Einkommens, das in keinerlei Zusammenhang mit der konsularischen Tätigkeit stand und aus Quellen stammte, die sich ausserhalb des Empfangsstaates befanden.

Der Umfang der Befreiungen umfasste hier maximal das gesamte Einkommen, unabhängig von wo und wofür es ausbezahlt wurde und minimal das Einkommen für die konsularische Tätigkeit¹²³.

Die Harvard Research befürwortete einzig die Befreiung für dasjenige Einkommen, das für die konsularische Tätigkeit erzielt wurde, in Anwendung von Absatz b. des Artikels 24 zu werten; dort heisst

¹²² Harvard Research, S. 346.

¹²³ Harvard Research, S. 348.

es: "Gebäude und Möbel, die für die konsularische Tätigkeit genutzt werden, sind von der Vermögenssteuer befreit". Erstmals wird im Kommentar darauf hingewiesen, dass Motorfahrzeuge, die im Dienst des Konsulates stehen als beweglichen Vermögen ebenfalls nicht der Besteuerung unterliegen. Andererseits ist ausdrücklich festgelegt, dass Licht und Strom sowie Gebühren für Grundbucheintragungen o.ä. von der Befreiung nicht erfasst werden. Dadurch sollte ein Schutz vor Luxus- und Verbrauchssteuern geboten werden, deren Erhebung in manchen Ländern üblich ist.

Artikel 24 sieht als begünstigte Personen lediglich die Konsuln vor, die gewisse Voraussetzungen erfüllen müssen, um in den Genuss der genannten Privilegien zu kommen. So müssen sie Berufsbeamte sein, dürfen kein gewinnbringendes Gewerbe führen und können nicht die Nationalität des Empfangsstaates besitzen.

Diese Einschränkungen, die bereits in der Staatenpraxis verankert waren, ergeben sich auch aus Artikel 26, der Honorarkonsuln die Befreiung des Artikels 24 versagt.

Die Differenzierung zwischen Berufs- und Honorarkonsuln zeigt, dass sich die Harvard Research eindringlich mit der damit in Zusammenhang stehenden Problematik der Besteuerung auseinandergesetzt hat.

Die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung der beiden Personenkreise war letztlich auf eine ziemlich einheitliche Rechtsanschauung mehrerer Staaten zurückzuführen, die jeglichen Anspruch des Honorarkonsuls auf Vergünstigungen in Frage stellte.

Als Honorarkonsuln wurden alle diejenigen Konsuln betrachtet, die neben der konsularischen Tätigkeit ein Gewerbe ausübten. Dieser Praxis und der Gefahr des Missbrauchs musste in dem Kodifikationsversuch Rechnung getragen werden.

Neben den Berufskonsuln kommen auch all diejenigen Personen in den Genuss der Steuerprivilegien der Artikel 24 und 25 ¹²⁴, die im Konsulat angestellt und nicht Angehörige des Empfangsstaates sind ¹²⁵.

Der persönliche Anwendungsbereich ist allerdings in der Harvard Research unzulänglich beschrieben; als einzige Voraussetzung sollte die vollberufliche Anstellung im Konsulat gelten. Neben dem Verwaltungspersonal wäre folglich auch das Reinigungspersonal in der Lage Privilegien in Anspruch zu nehmen. Hiergegen ist freilich einzuwenden, dass die zu allgemein gehaltenen Formulierungen dem Empfangsstaat jegliche Möglichkeit der Kontrolle über die Anzahl der Personen, die tatsächlich ein Anrecht auf Steuerbefreiung besitzen, rauben würden. Als befriedigend indessen kann festgehalten werden, dass nur diejenigen Personen privilegiert behandelt werden, die dem Empfangsstaat notifiziert worden sind. Die Wiener Konvention über konsularische Beziehungen beinhaltet dementsprechend auch eine exakte Einteilung der bevorzugten Personenkreise ¹²⁶.

¹²⁴ Art. 25 behandelt die Zollvergünstigungen.

¹²⁵ Vgl. Art. 27.

¹²⁶ Art. 49, Ziff. 1: "Konsularbeamte und Konsularangestellte sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder . . ."

Die Zusammenfassung der wesentlichsten Kodifikationsversuche führt vor Augen, dass seit Beginn des 20. Jahrhunderts eine deutlich begünstigende Tendenz bestand, den berufskonsularischen Personen eine einheitliche Rechtsstellung zu verschaffen, ohne dass sie auf Formulierungen in Konsular- oder Niederlassungsverträgen angewiesen sind.

Diese Kodifikationsversuche haben schon deshalb so grosse Bedeutung, weil sie sich, im Gegensatz zu bilateralen Abkommen, nicht auf die Interessen zweier Vertragspartner, sondern einer Vielzahl von Staaten stützen, um aus diesen die weitverbreitetsten Grundsätze abzuleiten.

Jedenfalls sind sie als wichtiger Bestandteil derjenigen historischen Quellen anzusehen, die dem Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen als Basis dienten; dazu gehören, neben den bilateralen Abkommen, selbstverständlich auch die Versuche, multilaterale Verträge zu begründen.

2.1.2. Der wegbereitende Entwurf der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen

Die Völkerrechtskommission nannte das Konsularrecht eine Materie, deren Kodifizierung wünschenswert erschien. Im Jahre 1955 ernannte sie Zourek zum Spezialberichterstatter bei der Erarbeitung

der notwendigen Bestimmungen. Die Vorschläge, die Zourek der Kommission im Jahre 1960 unterbreitete, wurden bereits in Form von "Draft Articles on Consular Intercourse and Immunities" angenommen ¹²⁷.

Unter diesen Artikeln, die später der Generalversammlung der Vereinten Nationen unterbreitet wurden und zu denen mehrere Staaten Stellung bezogen, finden sich in den Artikeln 28 und 29 Bestimmungen über die Steuerbefreiung und die zollrechtliche Behandlung ¹²⁸.

Der Empfangsstaat ist demzufolge angehalten, die konsularischen Vertreter wie auch die Mitglieder des konsularischen Personals von allen direkten Steuern zu befreien. Darin eingeschlossen sind alle Kantons- und Gemeindesteuern, mit Ausnahme der Gebühren, die für Dienstleistungen anfallen.

In einem zweiten Absatz des Artikels 28 wird die Befreiung eingeschränkt; unbewegliches Vermögen und das Einkommen daraus unterliegen der Besteuerung des Empfangsstaates. Privilegien können dann in Anspruch genommen werden, wenn die begünstigten Personen weder die Staatsangehörigkeit des Empfangsstaates besitzen noch in diesem ansässig sind. Eine weitere Ausnahme von der Befreiung ist dort vorgesehen, wo der Konsul privatwirtschaftliche Interessen wahrnimmt. Diese Definitionen, die sich vorerst nur

¹²⁷ Vgl. HERNDL, "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". S. 423.

¹²⁸ Vgl. *Annuaire de la Commission du droit international*. 1957. New York: Nations Unies: 1949- . S. 114.

aus dem Kommentar ergeben, wurden später, um Missverständnisse zu vermeiden, in die Konvention aufgenommen.

Zu bemerken ist, dass der Vorschlag, eine Abgrenzung zwischen Erträgen aus dem Ausland und Einkünften aus Kapitalanlagen und Renten, die aus dem Empfangsstaat kommen, vornimmt; erstere sollten steuerfrei, letztere grundsätzlich steuerpflichtig sein.

Der Status des Honorarkonsuls ist in Artikel 35 definiert; die Umschreibung ist darauf abgestellt, ob ein Amtsverhältnis zwischen dem Absendestaat und dem Konsul besteht. Den Honorarkonsuln privilegienrechtlich gleichgestellt sind diejenigen konsularischen Vertreter, die zwar vom Absendestaat ernannt worden sind, aber ihren Aufgabenbereich vorwiegend in Wirtschaft und Handel haben, um dem Absendestaat lukrative Geschäfte zu vermitteln.

Diese Definition sollte offensichtlich vor Missbrauch schützen; dennoch erscheinen die Unterscheidungsmerkmale fragwürdig, da der Konsul, neben der Betreuung der eigenen Staatsangehörigen, immer auch die Wahrnehmung der wirtschaftlichen Interessen seines Landes verfolgt ¹²⁹.

Hinsichtlich der Einkommen der Honorarkonsuln ist im Entwurf nichts vermerkt, was darauf schliessen liesse, dass es den Steuerbehörden der Empfangsstaaten überlassen sein sollte, Einkommen, das einzig für konsularische Tätigkeiten vom Absendestaat bezahlt wird, zu besteuern; vielmehr ist für diese Beträge Steuerbefreiung zu gewähren.

¹²⁹ Art. 35 Abs. 2;

Vgl. *Annuaire de la commission de droit*. 1957. S. 117.

Der gesamte Text, der von der Generalversammlung der Vereinten Nationen im Jahre 1961 gutgeheissen wurde, bildete die Grundlage für eine Staatenkonferenz, die im Jahre 1963 in Wien einberufen wurde. Ihr Resultat war das inzwischen bei einer Vielzahl von Staaten in Kraft getretene Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen.

2.2. Die bilateralen Konsularverträge

2.2.1. Einführung

Neben den historischen Quellen des Konsularrechts, die eine Vereinheitlichung der Stellung der konsularischen Personen zu skizzieren versuchten, war die faktische steuerliche Behandlung das Resultat aus zwischenstaatlichen Vereinbarungen, deren Inhalt partikulares Völkerrecht bestätigte oder aber neues Recht schuf.

Unter partikularem Völkerrecht ist hier zu verstehen, dass unter einer zahlenmässig limitierten Staatengruppe über einen längeren Zeitraum hinweg eine Gleichbehandlung der empfangenen Konsuln geübt wurde, und diese Staaten von der Notwendigkeit konsularischer Privilegien überzeugt waren.

Generell ist jedoch zu sagen, dass ein Konsul ausserhalb bilateraler Verträge keinen völkerrechtlichen Anspruch auf Steuerbefreiung hatte, und die Gewährung einer solchen Befreiung als Ausdruck der *Courtoisie* gewertet wurde¹³⁰, obwohl verschiedene Autoren die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit als notwendig angesehen haben und internationale Steuerbefreiung verlangten¹³¹.

Die grosse Anzahl der abgeschlossenen Konsularverträge, die die Privilegien deutlich definierten, können als Ausdruck der allgemeinen Unsicherheit auf diesem Gebiet angesehen werden.

2.2.2. Die Konsularverträge Schweiz - Rumänien und Schweiz - Portugal

Die Schweiz hat nur zwei Konsularverträge abgeschlossen, die beide heute nicht mehr in Kraft sind. Es sind dies der Konsularvertrag mit Rumänien¹³² und die Konsularübereinkunft mit Portugal¹³³.

Eine kurze Prüfung des Vertrages mit Rumänien lässt folgende Eigenheit erkennen: in Artikel 1 steht, dass die Exequatur kostenfrei

¹³⁰ Vgl. STRUPP, Wörterbuch des Völkerrechts. Zweiter Band. S. 287 f.

Vgl. DAHM, Georg. Völkerrecht. 3. Bde. Stuttgart: Kohlhammer Verlag 1958 - 1961. Band I, S. 371 f.

¹³¹ Vgl. BONFILS, Henry. Lehrbuch des Völkerrechtes. Dritte Auflage. Berlin 1904. S. 397.

¹³² AS 11 738, O.191.116.631 vom 14.2.1880.

¹³³ AS 11 733, O.191.116.541 vom 27.8.1883.

zu erteilen ist. Damit wird von einer Gebühr entbunden, die normalerweise nicht unter die Steuerbefreiungen zu subsumieren ist. Als Geste jedoch stellt dieser Akt die Hochachtung vor dem anderen Staate unter Beweis.

In Artikel IX werden den rumänischen Konsularbeamten unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit all jene Befreiungen zugestanden, die der meistbegünstigten Nation eingeräumt sind oder in Zukunft eingeräumt werden.

Dieser Passus würde heute dazu führen, dass über den Umweg der Meistbegünstigungsklausel, den rumänischen Konsularbeamten die gleichen Vorteile zugestanden werden müssten wie den Vertragsstaaten der Wiener Konvention über konsularische Beziehungen.

Dieser Vertrag, der der Wiener Konvention gemäss Artikel 74 ¹³⁴ vorausgegangen wäre, bedeutet ferner, dass Zugeständnisse, die die Schweizer Steuerbehörden über die Bestimmungen der Konvention hinausgehend, an manche Länder geleistet hätten, auch den rumänischen Konsularbeamten zugute hätte kommen müssen. Im Vertrag mit Portugal wird ebenfalls die kostenfreie Exequatur zugesagt, und es werden dieselben Vergünstigungen gewährt, die die meistbegünstigte Nation erhält. Die Behandlung der portugiesischen Konsularbeamten wurde analog zur rumänischen gehandhabt.

¹³⁴ Rumänien ist der Konvention am 24.2.1972 beigetreten; Portugal ist seit dem 13.9.1972 ebenfalls Mitglied der Konvention.

Interessant ist, dass sich die Eidgenossenschaft noch am Ende des 19. Jahrhunderts zu keiner Aussage hinsichtlich des Umfanges der steuerlichen Vergünstigungen bewegen liess. Demnach ist unter der Meistbegünstigungsklausel nichts anderes zu verstehen, als eine Gleitbestimmung, die stets von der jeweiligen Rechtsauffassung abhängig war und ist.

Diese undefinierte Handhabung konnte indessen nicht als befriedigend angesehen werden, da sie keine verbindlichen Richtlinien für die Steuerämter der Kantone und Gemeinden zu schaffen vermochte. So behalf sich der Bund mit Kreisschreiben an die kantonalen Steuerbehörden, in denen Empfehlungen bezüglich der steuerrechtlichen Behandlung ausgesprochen wurden¹³⁵.

2.2.3. Die Meistbegünstigungsklausel und der Reziprozitätsvorbehalt in anderen von der Schweiz abgeschlossenen Staatsverträgen

Weitaus zahlreicher als die Konsularverträge sind die Freundschafts-, Niederlassungs- und Handelsverträge, die die Schweiz in den letzten 150 Jahren abgeschlossen hat.

Es sind insgesamt 19 Verträge, in denen sich konsularrechtliche Bestimmungen wiederfinden und die noch in Kraft sind, da sie der Wiener Konvention vorgehen¹³⁶.

¹³⁵ Kreisschreiben des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements an die Polizeidirektion der Kantone vom 11.8.1921.

¹³⁶ Art. 73 Abs. 1.

Es sind dies die Verträge mit Albanien ¹³⁷, Aegypten ¹³⁸, China¹³⁹, Kolumbien ¹⁴⁰, Dänemark ¹⁴¹, Ecuador ¹⁴², den Vereinigten Staaten von Amerika ¹⁴³, Aethiopien¹⁴⁴, Grossbritannien ¹⁴⁵, Griechenland ¹⁴⁶, Indien ¹⁴⁷, Persien ¹⁴⁸, Italien ¹⁴, Japan¹⁵⁰, Liberia¹⁵¹, den Philippinen¹⁵², der Türkei ¹⁵³ und Jugoslawien ¹⁵⁴ . ¹⁵⁵

Zehn dieser Staaten haben die Konvention über konsularische Beziehungen bis heute noch nicht ratifiziert; es ist deshalb ausschlaggebend, ob die entsprechenden Staatsverträge eine Meistbegünstigungsklausel enthalten. Dadurch stünden den konsularischen Personen der Absendestaaten fiskalische Privilegien gemäss dem Wiener Uebereinkommen zu.

¹³⁷ Albanien, 111.231 AS 11 595.

¹³⁸ Aegypten, 111.451 AS 11 593.

¹³⁹ China, 112.491 AS 11 603.

¹⁴⁰ Kolumbien, 112.631 AS 11 699.

¹⁴¹ Dänemark, 113.141 AS 11 607/1963 278.

¹⁴² Ecuador 113.271 AS 11 623..

¹⁴³ USA 113.361 AS 11 773.

¹⁴⁴ Aethiopien, 113.411 AS 11 597.

¹⁴⁵ Grossbritannien, 113.671 AS 11 653.

¹⁴⁶ Griechenland, 113.721 AS 11 647.

¹⁴⁷ Indien, 114.231 AS 1949 431.

¹⁴⁸ Persien, 114.361 AS 11 660.

¹⁵⁰ Japan, 114.631 AS 11 689.

¹⁵¹ Liberia, 114.941 AS 1965 382.

¹⁵² Philippinen, 116.451 As 1958 34.

¹⁵³ Türkei, 117.631 AS 11 764.

¹⁵⁴ Jugoslawien, 118.181 AS 11 696.

¹⁵⁵ Der Freundschafts- und Handelsvertrag zwischen der Schweiz und Siam aus dem Jahre 1937 (BS 11,756 - 117.451) wurde von Thailand am 27. Februar 1970 gekündigt. Er ist seit dem 27. Februar 1971 ausser Kraft (AS 1972,2939).

Im Vertrag mit Albanien findet sich eine solche Klausel in Art. 1.

Der Vertrag mit China beinhaltet ebenfalls diese Meistbegünstigung. Ferner wird in diesem Vertrag darauf hingewiesen, dass Konsuln, die vom Absendestaat ernannt sind, keinen Handel treiben dürfen. Honorarkonsuln sollen die selben Vorrechte geniessen wie andere Personen des gleichen Status.

Die Meistbegünstigungsklausel findet sich weiterhin in den Verträgen mit Aethiopien (Art. 1), Griechenland (Art. 12), dem Iran (Art. 2) und Japan (Art. 4).

Im Freundschaftsvertrag mit der Türkei wird in Art. 3 lediglich darauf hingewiesen, dass in Zukunft Verträge, die die Konsularbeziehungen regeln, abgeschlossen werden sollten; bis heute ist allerdings kein Vertrag diesen Inhalts ratifiziert worden. Auch hat die Türkei bislang Abstand genommen, das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen zu unterzeichnen¹⁵⁶.

Es besteht somit ein vertragloses Verhältnis zwischen der Türkei und der Schweiz, das zur Folge hat, dass die türkischen konsularischen Personen keinerlei Anspruch auf Steuerbefreiungen besitzen, denn die Bestimmungen der Wiener Konvention sind nicht ohne weiteres als Völkergewohnheitsrecht zu betrachten. Hier fehlt sowohl der Zeitablauf als auch eine genügend repräsentative Anzahl von Staaten, die das Uebereinkommen ratifiziert hat. Von einer

¹⁵⁶ Die Türkei ist somit das einzige europäische Land, das beide Konventionen nicht ratifiziert hat.

einheitlichen Rechtsüberzeugung kann daher bislang noch nicht gesprochen werden¹⁵⁷.

Das Abkommen ist somit als partikulares Völkerrecht anzusehen, das seine Wirkung nur unter den Vertragsstaaten entfalten soll und kann.

Im Freundschafts- und Handelsvertrag, den die Schweizerische Eidgenossenschaft im Jahre 1963 mit Liberia abgeschlossen hat - übrigens der einzige Vertrag neueren Datums - finden sich unter anderem Bestimmungen hinsichtlich der Vorrechte der Chefs konsularischer Posten sowie derjenigen anderer Konsularbeamter:

"Die Chefs konsularischer Posten geniessen die nach allgemeinem Völkerrecht anerkannten Immunitäten und Vorrechte . . .", und weiter: "Andere Konsularbeamte geniessen die Vorrechte und Immunitäten von dem Zeitpunkt an, in welchem der Empfangsstaat ihre Ernennung gutgeheissen hat".¹⁵⁸

Dieser Wortlaut lässt eine klare Beschreibung der Sachverhalte vermissen. Diese Regelung bedeutet nichts anderes als die Bestätigung einer in der Schweiz üblichen Praxis; nämlich die Behandlung konsularischer Personen gemäss den Forderungen der allgemeinen Lehrmeinung, die bereits ihren Niederschlag in den Steuergesetzen des Bundes und der Kantone gefunden hat.

Wie bereits erläutert, sind jedoch alle ausservertraglichen Praktiken, die konsularischen Personen steuerliche Vorrechte einräu-

¹⁵⁷ Vgl. ZEILEISSEN, S. 27.

¹⁵⁸ Liberia hat das Abkommen noch nicht ratifiziert.

men, nicht als Völkergewohnheitsrecht zu betrachten, weshalb an sich kein Rechtsanspruch auf Befreiung besteht.

Wenn in Art. 3 des Vertrages mit Liberia deshalb von "nach allgemeinem Völkerrecht anerkannten" Vorrechten gesprochen wird, so sind diese zwar anerkannt, aber nicht zwingend.

Jedenfalls können sich die Vertragspartner nicht mit ausreichender Sicherheit auf die Wiener Konvention berufen, da diese nicht als fester Bestandteil des Völkergewohnheitsrechtes anzusehen ist. Allerdings kann man in naher Zukunft damit rechnen, dass die Bedingungen für eine Integration der Regeln des Wiener Uebereinkommens in das Völkergewohnheitsrecht erfüllt werden, was zur Folge hätte, dass die Schweiz den liberianischen Konsuln und Konsularbeamten die Vergünstigungen der Konvention zugestehen müsste. Ohnedies stellt sich zum heutigen Zeitpunkt das Problem der präzisen Auslegung des Freundschafts- und Handelsvertrages nicht, da die liberianische Regierung in der Schweiz nur durch Honorarkonsuln vertreten ist, die bekanntlich anderen Regeln unterliegen und nur Steuerbefreiungen für die Einkünfte erwarten können, die sie aus dem Absendestaat erhalten. Doch selbst die Zubilligung dieser Vergünstigungen ist durch das Völkerrecht nicht allgemein anerkannt. Immerhin hat sich eine diesbezügliche Befreiung zugunsten der Honorarkonsuln bei den meisten Staaten durchgesetzt; eine Tatsache, die insbesondere der Beachtung von Gegenrechtsklauseln zu verdanken ist.

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass die meisten Freundschafts-, Niederlassungs- oder Handelsverträge Gegenrechtsklauseln enthalten. Daraus folgt, dass die Behandlung der ausländischen konsularischen Personen in der Schweiz, deren Heimatstaat einen solchen Vertrag unterzeichnet hat, nicht nur auf diejenigen Privilegien, die der meistbegünstigten Nation zugestanden werden, sondern überdies auf die Gewährung der gleichen Rechte im Absendestaat abgestimmt werden kann.

In der Praxis bedeutet dies, dass die Schweiz diejenigen konsularischen Personen als Angehörige von Staaten mit denen Meistbegünstigung vertraglich vereinbart worden ist, die steuerlichen Privilegien einzuräumen hat, die die Wiener Konvention über konsularische Beziehungen vorsieht.

Zugleich können die Schweizer Behörden verlangen, dass die eigenen konsularischen Personen im Vertragsstaat eine vergleichbare Behandlung erfahren. So sind Vertragsstaaten mit Gegenrechtsklausel gezwungen, Bestimmungen der Wiener Konvention anzuwenden, auch wenn sie das Übereinkommen nicht ratifiziert haben. Dieser Umstand trifft auf Persien zu, das fiskalische Begünstigungen lediglich unter der Bedingung der Gegenseitigkeit gewährt (Artikel 2).

Für die Türkei würde diese Situation ebenfalls entstehen; allerdings existiert - wie oben bereits ausgeführt - in dem Freundschaftsvertrag von 1925 nur ein Hinweis auf eine zukünftig zu treffende Ver-

einbarung, sodass Artikel 3 des Vertrages keine rechtserzeugende Wirkung hat.

Inwieweit die genannten Staaten das Gegenrecht halten, wird auch in Zukunft für die schweizerischen Steuerbehörden bei der Behandlung der konsularischen Personen massgebend sein.

Im Vergleich mit dem Wiener Uebereinkommen und den nicht derogierten bilateralen Staatsverträgen, die die Schweiz mit 19 Staaten abgeschlossen hat, ist festzustellen, dass Meistbegünstigung und Reziprozitätsvorbehalt die fiskalischen Rechte der konsularischen Vertreter von Nationen, die das Uebereinkommen noch nicht ratifiziert haben, dahingehend erweitert haben, dass diese dennoch in den Genuss aller Vorrechte der Konvention gelangen.

Die einzige Ausnahme ist der Vertragsstaat Liberia, in dessen Vereinbarung nur auf die völkerrechtlichen Verpflichtungen hingewiesen wird, und somit die Privilegien der konsularischen Vertreter bei den Staaten gegenüber der Konvention verringert werden. Diese in Artikel 3 b genannte Bestimmung könnte - bei restriktiver Auslegung - negative Auswirkungen entfalten, sobald Liberia das Wiener Konsularabkommen ratifiziert, da dieses gemäss Artikel 73, Absatz 1 der Konvention, der bilateralen Vereinbarung den Vorrang erteilt, im Verhältnis zwischen der Schweiz und Liberia in dieser Hinsicht nicht angewandt werden dürfte. Sodann sollte jedoch den kantonalen Steuerbehörden vom eidgenössischen politischen Departement empfohlen werden, den konsularischen Personen dennoch

die Vorrechte der Konvention zu gewähren¹⁵⁹, da es kaum dem Interesse beider Vertragsstaaten entsprochen haben kann, noch im Jahre 1963¹⁶⁰ Vereinbarungen zu treffen, die eine Schlechterstellung ihrer konsularischen Vertreter bewirken, als es weitaus ältere Verträge mit konsularrechtlichem Inhalt vorsehen.

2.3. Das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen

2.3.1. Einführung

2.3.1.1. Die wegberaubende Arbeiten der Völkerrechtskommission

Das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen bildet das Resultat und den Abschluss einer Kette von Kodifikationsversuchen und ist nicht ohne weiteres mit der Diplomatenkonferenz zu vergleichen. Ob schon sich die Bestimmungen, die steuerlichen Begünstigungen betreffend, oft gleichen, darf man nicht vergessen, dass der Ursprung beider Abkommen unterschiedlich ist. Handelt es sich bei dem diplomatischen Uebereinkommen um eine Kodifikation, deren Inhalt zum grössten Teil das Völkergewohnheitsrecht auf diesem Gebiet widerspiegelt, so schafft die

¹⁵⁹ wenn auch nur im Rahmen der Courtoisie, also zum Zeitpunkt der Vorbereitung der Wiener Konvention.

¹⁶⁰ Zeitpunkt des Inkrafttretens der Wiener Vereinbarungen.

Konsularkonvention Bestimmungen, die nicht als vorgegebener Bestandteil des Gewohnheitsrechtes betrachtet werden können¹⁶¹.

Wenn man nämlich, in beschränktem Masse, überhaupt vom Gewohnheitsrecht zum Zeitpunkt der Konferenz sprechen konnte, so nur im Zusammenhang mit der privilegienrechtlichen Stellung des Konsuls selbst.

Der Inhalt der Konsularkonvention ist vielmehr als Resultat einer Arbeit der Völkerrechtskommission anzusehen, mit der versucht wurde, den Extrakt aus einer Vielzahl von Konsularverträgen und Kodifikationsversuchen zu gewinnen¹⁶². Ueberdies waren in der Konvention Bestimmungen enthalten, die von der bis zu diesem Zeitpunkt vertretenen Rechtsauffassung abwichen, wie beispielsweise, dass der Konsul als Organ des Absendestaates zu betrachten sei.

Diese neue Zuordnung sollte den konsularischen Vertretern ein Fundament bieten, das die privilegienrechtliche Gleichstellung mit den diplomatischen Vertretern in gewisser Weise rechtfertigen sollte. Ein Schritt wie dieser war selbstverständlich nur dadurch möglich, dass die den Konsuln obliegenden wirtschaftlich relevanten Funktionen von nun an den Honorarkonsuln überlassen blieben.

¹⁶¹ Botschaft des Bundesrates vom 8. September 1964. S. 458.

¹⁶² "... certains de textes proposés essaient de formuler des règles s'appuyant sur la pratique générale comme preuve de la coutume internationale, d'autres, par contre, reproduisent des dispositions dégagées au cours de l'analyse des conventions internationales et des législations nationales et ayant obtenu un accord suffisamment large pour que l'on puisse espérer leur acceptation par les gouvernements."

Annuaire Commission de Droit Internationale 1957, S. 94.

2.3.1.2. Der Beitritt der Schweiz

Die Schweiz hat am 22. Februar 1963 beschlossen, der Einladung des Generalsekretärs der Vereinten Nationen Folge zu leisten und an der Konventionskonferenz teilzunehmen.

Die Präsenz der Schweiz bei der Erstellung dieses multilateralen Abkommens ist ähnlich zu begründen wie bei der diplomatischen Konferenz im Jahre 1961. Sie basiert auf der Einsicht in die Notwendigkeit, Regeln für die an Bedeutung zunehmende Position der konsularischen Vertreter aufzustellen, um eine gleichmässige Behandlung im Rahmen des Völkerrechtes zu gewährleisten, im besonderen, was die Privilegien derjenigen Personen anbelangt ¹⁶³, die neben dem Konsul auf konsularischen Posten tätig sind und bis dahin eine unstetige Behandlung erfuhren, die auf einer zweifelhaften Staatenpraxis basierten.

Die Gestaltung der steuerrechtlichen Bestimmungen war für die Kommission eine besonders schwierige Aufgabe; zwar bestand die Neigung den konsularischen Vertretern nicht grundsätzlich die gleichen Vorrechte wie den diplomatischen Personen zu gewähren, aber andererseits herrschte Druck von Seiten gewisser Staaten, die den Status des Konsuls dem des Diplomaten in erheblichem Umfange angenähert sehen wollten¹⁶⁴.

¹⁶³ Verwaltungs- und Dienstpersonal.

¹⁶⁴ Vgl. die DBA der Schweiz, bei denen die konsularischen und die diplomatischen Bestimmungen identisch sind.

Der Wunsch nach grösstmöglicher Gleichstellung wurde damit begründet, dass oftmals die Situation vorliegt, dass ein Staat lediglich durch eine konsularische Vertretung im Empfangsstaat repräsentiert ist, die sich folglich auch mit diplomatischen Aufgaben zu befassen hat.

Das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen umfasst 79 Artikel. Die steuerlichen Vorrechte bezüglich der konsularischen Räumlichkeiten sowie der mit den konsularischen Posten verbundenen Personen sind in Artikel 32 bzw. 60 (Befreiung der konsularischen Räumlichkeiten von der Besteuerung), in Artikel 49 bzw. 66 (Befreiung von der Besteuerung) sowie in Artikel 50 bzw. 62 (Befreiung von Zöllen) abgehandelt.

Bereits oben¹⁶⁵ wurde darauf hingewiesen, dass wegen der nicht ausreichend repräsentativen Anzahl an Staaten, die die Konsularkonvention ratifiziert haben, bei den Bestimmungen des Wiener Uebereinkommens nicht von allgemein anerkanntem Völkergewohnheitsrecht gesprochen werden kann.

Abgesehen von der mangelnden einheitlichen Rechtsüberzeugung, kann auch der Zeitablauf von 24 Jahren nach den Regeln des Völkerrechts noch nicht als ausreichend für die Bildung von Gewohnheitsrecht betrachtet werden¹⁶⁶.

Hinsichtlich des Erfolges der Konsularkonvention mag die Tatsache erwähnenswert sein, dass weitaus weniger Staaten dieses Abkom-

¹⁶⁵ Vgl. Kapitel 2.3.1.

¹⁶⁶ Vgl. ZEILEISSEN, S. 27.

men ratifiziert haben als das Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen. Zum heutigen Zeitpunkt sind es 109 Staaten, für die das Konsularabkommen in Kraft getreten ist. Mit Sicherheit wird sich diese Zahl noch vergrössern, da von Seiten einiger Länder der europäischen Staatengruppe, denen die Bestimmungen nicht entgegenstehen sollten, der baldige Beitritt zu erwarten ist. Dazu gehören: die DDR, San Marino, die Sowjetunion, Ungarn¹⁶⁷.

Die Zurückhaltung des sozialistischen Länderkreises lässt auf die Nichtanerkennung der Privilegien und Vorrechte in Bezug auf den Umfang des Personenkreises schliessen. Hinzu kommt, dass diese Staaten nur wenige konsularische Vertretungen unterhalten und diese meistens den Botschaften angeschlossen sind ¹⁶⁸. In jüngster Zeit ist allerdings in der Schweiz eine Tendenz festzustellen, wonach einige sozialistische Staaten durch die Einrichtung von Generalkonsulaten auch in anderen Städten ausser Bern, Fuss fassen wollen. So unterhalten Rumänien und Polen konsularische Posten

¹⁶⁷ Die Tschechoslowakei ratifizierte das Abkommen bereits am 8.7.1964 und es trat am 19.3.1977 objektiv in Kraft. Diese Ausnahme lässt sich auf die damalige Ära der politischen Liberalisierung zurückführen.

¹⁶⁸ Ungarn unterhält eine Konsularabteilung und ein Büro des Handelsrates, die der Botschaft angeschlossen sind. Die UdSSR unterhält eine Handels- und eine Konsularabteilung in Bern. Die Tschechoslowakei unterhält eine Handelsabteilung sowie eine Konsulats- und eine Visaabteilung.

Umgekehrt unterhält die Schweiz in den sozialistischen Ländern nur Botschaften, so dass das Wiener Uebereinkommen auch bei einer etwaigen Ratifizierung durch diese Staatengruppe im Verhältnis zu der Schweiz ohne Bedeutung wäre.

in Zürich, die UdSSR in Genf. Von diesen Staaten ist einzig Rumänien der Konsularkonvention beigetreten¹⁶⁹.

Die Schweiz hat das Wiener Abkommen über konsularische Beziehungen am 3.5.1965 ratifiziert und es ist am 19.3.1967 in Kraft getreten. Somit hat die Schweiz die im Abkommen kodifizierten Vorrechte den anderen beigetretenen Staaten zu gewähren. Von den oben erwähnten 66 Konventionsstaaten unterhalten aber lediglich 35 Länder Konsulate in der Schweiz. Diese sind nachstehend alphabetisch und mit der Anzahl ihrer jeweiligen Vertretungen aufgelistet:

LAND	GENERAL-KONSULATE	KONSULATE	VIZE-KONSULATE	KONSULAR-AGENTUREN
Arabische Republik Aegypten	1			
Argentinien	1			
Australien		1		
Bangladesh		1		
Belgien	2	5		
Benin	1	1		
Bolivien	1	1		
Brasilien	2	2		1
Chile	1			
China	1			
Costa Rica	4			

¹⁶⁹ Rumäniens Beitritt erfolgte am 24.2.1972; Inkrafttreten der Konvention am 25.3.1972.

Dänemark	1	5		
BRD	2	1		
Dominicanische Republik	1	3		
Dschibuti		1		
Equador	1	4		
El Salvador	2	1		
Finnland	1	6		
Frankreich	4			8
Griechenland	3	1		
Großbritannien	2	1	1	
Guatemala	1	3		
Haiti	1	1		
Honduras	2			
Indien	1			
Iran	1			
Island		3		
Italien	5	6	3	11
Jamaica		2		
Japan	2			
Jugoslawien	1			
Kamerun	1			
Kanada		1		
Kenia	1			
Kolumbien	1			
Korea	1			1 Honorar-Generalkonsulat

Kuweit	1	
Lesoto	1	
Liberia	1	1
Luxemburg		5
Madagaskar		1
Mali		1
Marokko	2	
Mexico		3
Nepal	1	
Neuseeland	1	
Norwegen	2	3
Österreich	3	5
Oman	1	
Panama	2	1
Paraguay		1
Peru	1	7
Philippinen	2	
Polen		1
Portugal	1	
Schweden		5
Seychellen		1
Spanien	4	
Trinidad und Tobago	2	
Tschechoslowakei (der Botschaft ange- schlossen)		
Türkei	2	

Uruguay	1
Venezuela	1
Vereinigte Arabische Emirate	1
Vereinigte Staaten von Amerika	1

Es ergeben sich 78 Generalkonsulate 84 Konsulate, 4 Vizekonsulate, 2 Honorarkonsulate sowie 20 Konsularagenturen; diesen Zahlen gegenüber steht die Gesamtzahl aller konsularischen Vertretungen in der Schweiz mit 102 Generalkonsulaten, 115 Konsulaten, 4 Vizekonsulaten und 20 Konsularagenturen. (Stichtag 30. Juni 1985)

Dieses Zahlenverhältnis zeigt, dass nur etwa ein Drittel aller konsularischen Vertretungen Anspruch auf die Privilegien des Wiener Übereinkommens haben.

Uebertragen auf die Anzahl der Absendestaaten ergibt sich ein ähnliches Resultat: 60 Mitgliedstaaten der Wiener Konvention stehen 21 Nichtmitgliedstaaten gegenüber. Unter den Nichtmitgliedstaaten sei an dieser Stelle noch einmal auf den Sonderstatus von denjenigen Ländern hingewiesen, die mit der Schweiz bilaterale, eine Meistbegünstigungsklausel enthaltende, Konsularverträge abgeschlossen haben ¹⁷⁰.

Durch die damit verbundene Angleichung an die Bestimmungen der Wiener Konvention traten am 19.3.1967 für diese Staaten

¹⁷⁰ Vgl. Kapitel 2.2.3.

ebenfalls Neuerungen in Kraft, die bislang nicht berücksichtigt werden mussten.

2.3.1.3. Das Verhältnis zwischen Völkergewohnheitsrecht und bilateralen Verträgen mit konsularrechtlichem Inhalt

Ebenso wie die Wiener Diplomatenkonvention enthält die Konsularkonvention in der Präambel den von der schweizerischen Abordnung eingebrachten Vorschlag, daß das Völkergewohnheitsrecht die Lücken zu füllen hat, die das Abkommen bewusst oder unbewusst gelassen hat.

Diese Regelung ist indes für die fiskalische Privilegierung irrelevant, da keine gewohnheitsrechtlichen Bestimmungen bezüglich dieser Materie bestanden haben. Zu prüfen ist weiterhin das Verhältnis des Wiener Übereinkommens gegenüber allen anderen bilateralen Staatsverträgen, die bereits abgeschlossen worden sind oder in Zukunft zu vereinbaren sein werden. Das Völkervertragsrecht würde dem Wiener Übereinkommen als "lex posterior" den Vorrang einräumen, wie dies auch bei der Diplomatenkonvention der Fall ist. Die Konsularkonvention enthält jedoch, wie bereits oben ausgeführt, in Artikel 73 Absatz 1 eine Sonderbestimmung, die lautet: "dieses Übereinkommen läßt andere internationale Übereinkünfte unberührt, die zwischen den Vertragsstaaten in Kraft sind."

Diese Vereinbarung hat zur Folge, daß das Abkommen nur bei denjenigen Sachverhalten Anwendung findet, die in bilateralen Verträgen nicht enthalten sind.

Das Verhältnis zu bereits bestehenden Verträgen ist folgendermaßen geregelt worden: Ein bilateraler Vertrag schliesst allein durch seine Existenz die Anwendung des Abkommens nicht gänzlich aus, sondern nur die Anwendung von Bestimmungen hinsichtlich der gleichen Materie. Was die schweizer Konsular-, Handels- und Freundschaftsverträge anbelangt, so kann davon ausgegangen werden, daß der Umfang der Privilegierung ausländischer konsularischer Vertreter nicht abschliessend geregelt worden ist, sondern einerseits durch die Meistbegünstigungsklausel und andererseits durch den Verweis auf das geltende Völkerrecht flexibel gestaltet worden.

Diese Regelung lässt den Schluss zu, dass weiterreichende Vorrechte sowohl in persönlicher als auch in sachlicher Hinsicht zulässig waren und die Absicht des Artikels 73, Absatz 1 nicht verletzt haben.

Wie steht es aber nun mit den zukünftigen Verträgen?

In Artikel 73, Absatz 2 wird es für zulässig erklärt, wenn Mitgliedsstaaten Verträge abschliessen, die das Wiener Uebereinkommen bestätigen, ergänzen oder sogar seinen Geltungsbereich erweitern. Desweiteren wird darauf hingewiesen, dass die grundsätzlichen Prinzipien des Abkommens zu beachten sind.

Da dieser Passus jedoch keinerlei zwingenden Charakter hat¹⁷¹, bleibt es den Vertragsstaaten vorbehalten, auch in Zukunft in persönlicher oder sachlicher Hinsicht Verträge zu schliessen, die zum Ziel haben, oder in denen zumindest entsprechende Formulierungen auftauchen, das Uebereinkommen in seinem Anwendungsreich einzuschränken.

2.3.1.4. Vertretungsbefugnis eines konsularischen Postens bzw. eines Konsularbeamten

Materialrechtlich neu ist der Artikel 8, der es einem konsularischen Posten erlaubt, für mehrere Staaten im Empfangsstaat tätig zu werden. Diese Regelung kommt den Staaten entgegen, die es sich finanziell nicht leisten können, selber eine Vertretung im Empfangsstaat zu errichten¹⁷². Obwohl die Schweiz zur Zeit nicht mit einem solchen Fall konfrontiert ist, könnten dennoch in Zukunft derartige Situationen eintreten und zwar beispielsweise in Bezug auf diejenigen Staaten der Dritten Welt, die ihre Unabhängigkeit erlangen und dann versuchen, diplomatische und konsularische Kontakte anzuknüpfen.

¹⁷¹ Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung, S. 486.

¹⁷² "Konsuln dürfen im Empfangsstaat die Aufgaben eines Drittstaates übernehmen . . ." (Art. 8).

Diese Regelung stellt den Empfangsstaat vor das Problem, wie er die privilegienrechtlichen Bestimmungen anwenden soll, wenn ein konsularischer Posten einen Staat vertritt, der das Wiener Uebereinkommen ratifiziert hat, aber zugleich für einen anderen Staat agiert, der nicht Mitglied des multilateralen Abkommens geworden ist.

Es bietet sich an, vor allem um komplizierte Ausscheidungen zu vermeiden, dass in solchen Fällen alle Privilegien des Uebereinkommens gewährt werden. Diese völkerrechtlich inkonsequente Lösung ist schon deshalb vorzuziehen, um den konsularischen Posten vor unangenehmen Darlegungen der finanziellen Verhältnisse der Drittstaaten zu bewahren sowie ihn vor der Offenbarung der eigenen Einkommensverhältnisse zu verschonen.

Umgekehrt sollten einem Staat, der zwar Mitglied des Abkommens ist, aber durch einen konsularischen Posten eines Nichtmitgliedstaates vertreten wird, nicht die Vorzüge des Uebereinkommens gewährt werden, um den Steuerbehörden des Empfangsstaates schwierige Recherchen zu ersparen.

Massgeblich in diesem Zusammenhang ist, dass der konsularische Posten immer ein Organ des Absendestaates bleibt und somit im Gegensatz zum Status eines Konsularbeamten steht¹⁷³, der mehrere Absendestaaten vertreten kann und sodann als Organ eines jeden Absendestaates fungiert.

¹⁷³ "Zwei oder mehrere Staaten dürfen dieselbe Person zu ihrem Konsularbeamten bestellen . . ." (Art. 18).

Es bleibt den Steuerbehörden des jeweiligen Empfangsstaates überlassen, ob der Konsularbeamte verpflichtet werden soll, über seine diversen Einkommensquellen Auskunft zu erteilen.

Eine weitere Neuerung enthält Artikel 17 des Wiener Uebereinkommen, wonach einem Konsularbeamten gestattet wird, auch diplomatische Handlungen im Namen seines Absendelandes vorzunehmen, sofern sein Land durch keine eigene Botschaft vertreten ist. Diplomatische Vorrechte entstehen ihm daraus jedoch nicht.

Gemäss Absatz 2 des Artikels ist ein Konsularbeamter zu einer weiteren Funktion zugelassen; er kann - nach Notifikation an den Empfangsstaat - den Entsendestaat bei jeder zwischenstaatlichen Organisation vertreten.

Einem britischen Antrag entsprechend, sollten einem Konsularbeamten dann diejenigen Vorrechte gewährt werden, die kraft Völkerrechtes oder internationaler Vereinbarungen für verbindlich erklärt worden sind. Die Schweiz hat diese differenzierte Stellung mit der Argumentation, dass es schwierig zu überprüfen sei, wann der Konsularbeamte für eine zwischenstaatliche Organisation und wann in seiner Eigenschaft als Konsularbeamter tätig werde, abgelehnt.

2.3.1.5. Vorbehalte

Als einziges Land brachte Aegypten folgenden einschränkenden, dreiteiligen Vorbehalt ein.

a. Artikel 49 über die Befreiung von der Besteuerung findet nur Anwendung auf die Konsularbeamten, ihre Ehegatten und ihre unmündigen Kinder. Diese Befreiung kann weder auf die Konsularen noch auf die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals erweitert werden.

b. Artikel 62, der die Befreiung von Zöllen für Gegenstände behandelt, die für den amtlichen Gebrauch eines von einem Honorarkonsularbeamten geleiteten konsularischen Postens bestimmt sind, ist nicht anwendbar.

c. Die Vereinigte Arabische Republik betrachtet die in der genannten Konvention bezeichneten Vorrechte und Immunitäten als allein den Konsularbeamten, ihren Ehegatten sowie ihren unmündigen Kindern zukommend. Sie können weiteren Familienmitgliedern nicht zugestanden werden.¹⁷⁴

Aufgrund des völkerrechtlich geltenden Reziprozitätsvorbehaltes wären auch die kantonalen Steuerbehörden berechtigt, Mitglieder der ägyptischen Generalkonsulate dementsprechend eingeschränkt zu behandeln.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Internationales Steuerrecht der Schweiz. Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften. Bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung. III. Band A, 1c, S. 23.

¹⁷⁵ Die diesbezügliche Behandlung der konsularischen Personen in der Schweiz würde jedenfalls von den Praktiken der Ägyptischen Steuerverwaltung gegenüber dem Schweizer Konsulat in Alexandrien abhängen.

Weitere Vorbehalte mit extensiver Auslegung der Steuerbefreiung räumte die Bundesrepublik Deutschland mit ihrer Erklärung vom 8. April 1974 ein, der zufolge Kapitel II, das die Erleichterungen, Vorrechte und Immunitäten für Berufskonsularbeamte und andere Mitglieder des konsularischen Postens behandelt, für das gesamte Personal eines konsularischen Postens auf ihrem Territorium gelte, inbegriffen das Personal eines konsularischen Postens, der von einem Honorarkonsul geleitet wird¹⁷⁶. Dieser Vorbehalt weicht nur insofern von dem, in Artikel 49 des Wiener Übereinkommens festgelegten persönlichen Anwendungsbereich ab, als dass auch das dienstliche Hauspersonal in den Genuss aller Vorrechte kommt und nicht nur von den Steuern und sonstigen Abgaben auf seine Dienstbezüge befreit wird.

Diese Besserstellung des dienstlichen Hauspersonals kann als Ansatz einer Vereinheitlichung der steuerlichen Behandlung aller Mitglieder des konsularischen Postens betrachtet werden, weil damit ebenfalls eine Befreiung von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben gewährleistet ist. Eine analoge Befreiung sollte demnach auch dem dienstlichen Hauspersonal der deutschen Generalkonsulate in Basel, Genf und Zürich gewährt werden, was sich besonders unter Berücksichtigung der engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Deutschland rechtfertigen liesse. Eine völkerrechtliche Verpflichtung dazu besteht zweifelsfrei nicht.

¹⁷⁶ Internationales Steuerrecht, Band III. III, A. 1c. S. 23.

Noch weitreichender ist die Einräumung aller in Artikel 49 aufgezählten Steuerbefreiung gegenüber dem gesamten Personal eines konsularischen Postens, der von einem Honorarkonsul geleitet wird. Nach den in Artikel 1 des Uebereinkommens angeführten Begriffserläuterungen, gehören dazu die Konsularbeamten, Konsularangestellten und die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals. Während Artikel 66 der Konvention Befreiungen von der Besteuerung eines Konsularbeamten, der für ein Honorarkonsulat tätig ist, nur für die Entschädigungen und Zulagen, die er vom Entsendestaat erhält, zubilligt¹⁷⁷, sieht die Bundesrepublik Deutschland von einer Unterscheidung zwischen einem von einem Honorarkonsul und von einem Berufskonsul geleiteten konsularischen Posten hinsichtlich der Steuerbefreiung ab.

Eine Erklärung für solche grosszügige Behandlung kann man darin sehen, dass die Mehrheit der ausländischen Konsulate aus finanziellen Erwägungen heraus von Honorarkonsuln geleitet wird, und das Personal nicht schlechter gestellt sein sollte als dasjenige, das einem Berufskonsul unterstellt ist.

Eine praktische Bedeutung hat dieser Vorbehalt für die Schweiz insofern, als dass die Bundesrepublik Deutschland in Lugano von einem Honorarkonsul vertreten wird, auf dessen Personal ein reziprokes Verhalten der Tessiner Steuerbehörden Anwendung finden könnte.

¹⁷⁷ Art. 66 des Konsularabkommens.

Indessen besteht, wie bereits angeführt, keine Verpflichtung, eine in den Regeln des Uebereinkommens nicht vorgesehene Steuerbefreiung zu gewähren. Auch stellt sich in diesem Falle nicht die Frage des Gegenrechtes, da die Schweiz in der Bundesrepublik Deutschland nur durch konsularische Posten vertreten ist, denen Berufskonsuln vorstehen.

Ein, anlässlich der Ratifikation des Wiener Uebereinkommens, von Grossbritannien eingebrachter Vorbehalt räumt die steuerlichen Vergünstigungen des zweiten Kapitels, worin dem Personal eines von einem Berufskonsuln geleiteten Postens Steuerbefreiungen zugestanden werden, auch denjenigen Berufskonsularangestellten ein, die einem Honorarkonsul unterstellt sind.

Für diese steuerliche Behandlung spricht, dass das berufskonsularische Personal in den Konsulaten vom Entsendestaat in regelmässigem Turnus ausgetauscht wird, wobei es einmal einem Honorarkonsul, ein anderes Mal einem Berufskonsul zugeteilt werden kann. Sind jedoch die Konsularangestellten hauptberuflich für ihren Entsendestaat in ihrer Eigenschaft als dessen Vertreter tätig, so sollte ihr steuerlicher Status nicht mehr von der Art ihrer Vertretung bestimmt sein.

2.3.1.6. Die steuerrechtlichen Privilegien

Der Umfang der steuerrechtlichen Privilegien, der in der Wiener Konsularkonvention geregelt wird, lehnt sich zu einem wesentli-

chen Teil an das vorausgegangene Vertragswerk, die Wiener Diplomatenkonvention, an. Die den Berufskonsuln eingeräumte Befreiung von Steuern und Gebühren wird in Artikel 49 Absatz 1 der Konsularkonvention geregelt und durch Artikel 51 lit. b., betreffend die Befreiung von Erbschaftsteuern, ergänzt. Artikel 49 Absatz 1 der Wiener Konvention hat folgenden Wortlaut:

"Konsularbeamte und Konsularangestellte sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder sind von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern und -abgaben befreit; ausgenommen hiervon sind:

- a. die normalerweise im Preis von Waren oder Dienstleistungen enthaltenen indirekten Steuern;
- b. Steuern und sonstige Abgaben von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaates gelegenen unbeweglichen Vermögen, jedoch vorbehaltlich des Artikels 32;
- c. Erbschaftssteuern und Abgaben vom Vermögensübergang, die der Empfangsstaat erhebt, jedoch vorbehaltlich des Artikels 51 lit. b.;
- d. Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, einschließlich Kapitalgewinn, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet sowie Vermögenssteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen- oder Finanzunternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind;
- e. Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden;

f. Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs- und Hypothekengebühren sowie Stempelabgaben, jedoch vorbehaltlich des Artikels 32."¹⁷⁸

Es fällt auf, dass die unter lit. a - f genannten Ausnahmen genauer umschrieben sind als in der Diplomatenkonvention und zum Teil auch erweitert wurden; eine Tatsache, auf die später einzugehen ist.

Ein wesentlicher Unterschied bezüglich des personellen Geltungsbereiches besteht darin, dass dem dienstlichen Hauspersonal eine Befreiung von Steuern und sonstigen Abgaben auf ihre Dienstbezüge zugestanden wird."¹⁷⁹ Eine fiskalische Befreiung zugunsten der Mitglieder des Privatpersonals wird in Absatz 3 des Artikels 49 verneint: "Beschäftigten Mitglieder des konsularischen Postens Personen, deren Löhne oder Gehälter nicht von der Einkommenssteuer im Empfangsstaat befreit sind, so haben sie die Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften über die Erhebung der Einkommenssteuer zu beachten, die im Empfangsstaat für Arbeitnehmer gelten."¹⁸⁰

Entsprechend dieser Vorschrift hat mithin der Vorsteher des jeweiligen Konsulates dafür Sorge zu tragen, dass alle Angestellten, die nicht unter die Bestimmungen des Artikels 49 Absatz 1 und 2 der Konsularkonvention fallen, im Empfangsstaat pflichtgemäss die üblichen Steuern entrichten.

¹⁷⁸ Art. 49 Abs. 1 der Wiener Konsularkonvention.

¹⁷⁹ Art. 49 Abs. 2 der Wiener Konsularkonvention.

¹⁸⁰ Art. 49 Abs. 3 der Wiener Konsularkonvention.

Wie bereits oben angedeutet, unterscheidet sich Artikel 49 Absatz 1 von Artikel 34 der Wiener Diplomatenkonvention durch einige Erweiterungen, die den Umfang der Ausnahmen von der Steuerbefreiung vergrössern. In lit. c. des ersten Absatzes werden nicht nur die Erbschaftssteuern von der Befreiung ausgenommen, sondern auch die Abgaben, die anlässlich eines Vermögensüberganges zu entrichten sind. Die zweite Abweichung findet sich in lit. f., wonach die Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs-, Hypotheken- und Stempelabgaben nicht nur in bezug auf das unbewegliche, sondern auch auf das bewegliche Vermögen erhoben werden können. Beide Einschränkungen scheinen das Resultat einer unter mehreren Mitgliedern der Völkerrechtskommission herrschenden Tendenz zu sein, die sich gegen eine vollständige Uebereinstimmung der Steuerbefreiungen von Berufskonsuln und Diplomaten wendet¹⁸¹.

Die Absicht, die genannten Steuerprivilegien lediglich auf Berufskonsuln anzuwenden, ergibt sich aus Artikel 58 Absatz 2 der Konsularkonvention, worin alle auf einen Honorarkonsulbeamten anwendbaren Artikel aufgezählt sind; Artikel 49 ist darin nicht erwähnt. Die fiskalischen Vorrechte eines Honorarkonsuls richten sich vielmehr nach Artikel 66, der nur Steuerbefreiungen für die Entschädigungen und Zulagen vorsieht, welcher ein Honorarkonsulbeamter vom Entsendestaat bezieht.

¹⁸¹ Yearbook of the ILC, 1960, Band 1, S. 8 f.

2.3.1.7. Unterscheidungsmerkmale zwischen Berufs- und Honorarkonsulbeamten

In Artikel 1 Absatz 2 der Konsularkonvention wird davon gesprochen, dass Konsularbeamte in zwei Kategorien einzuteilen sind: Berufskonsularbeamte und Honorarkonsularbeamte; seit jeher Schwierigkeiten bereitete die Definition des Honorarkonsuls. Artikel 49 Absatz 1 stellt Konsularbeamte und Konsularangestellte sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder hinsichtlich der Steuerbefreiung gleich. Währenddessen jedoch Honorarkonsularbeamte sich auf diese Privilegien berufen können¹⁸², wird bei den Bediensteten des Verwaltungs- und technischen Personals nicht unterschieden, ob sie in einem durch einen Honorar- oder Berufskonsul geleiteten konsularischen Posten beschäftigt sind. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung laut Artikel 49 Absatz 1 ist freilich, dass die Konsularangestellten zum Absendestaat während ihrer Tätigkeit in einem direkten Arbeitsverhältnis stehen. Eine Einschränkung sieht in solchen Fällen Artikel 58 Absatz 3 vor:

"Die in diesem Uebereinkommen vorgesehenen Vorrechte und Immunitäten gelten nicht für Familienmitglieder eines Honorarkonsularbeamten oder eines Konsularangestellten, der auf einem von ei-

¹⁸² Art. 58 der Konsularkonvention verweist hinsichtlich der Steuerbefreiung nicht auf Art. 49, sondern es kommt Art. 66 zur Anwendung.

nem Honorarkonsularbeamten geleiteten konsularischen Posten beschäftigt ist" 183.

Was die Familienangehörigen des Honorarkonsularbeamten anbelangt, so ist es nachzuvollziehen, dass ihnen nicht mehr Privilegien zugestanden werden können als der honorarkonsularischen Vertretung selber. Hingegen erscheint die Verweigerung fiskalischer Vorrechte gegenüber den Familienmitgliedern eines Konsularangestellten, der unabhängig vom Status des Leiters des Konsulates, Anspruch auf die in Artikel 49 Absatz 1 statuierten Steuerbefreiungen hat, als fragwürdige Einschränkung. Ein Antrag der schweizerischen Delegation, auf die Erwähnung des Konsularangestellten in Artikel 58 Absatz 3 zu verzichten, erzielte die nötige Zweidrittelmehrheit nicht 184.

Die Völkerrechtskommission verzichtete, offenbar mit Rücksicht auf die vielfältigen unter den Vertragsstaaten herrschenden Meinungen auf eine nähere Umschreibung der Kriterien. Diese Haltung ist umsomehr zu verstehen, als es in manchen Ländern für einen Honorarkonsul typisch erscheint, dass er seine Tätigkeit unentgeltlich verrichtet, in anderen, dass er neben den konsularischen Aufgaben auch einer privaten Erwerbstätigkeit nachgehen kann, in dritten

183 Internationales Steuerrecht der Schweiz. III. Band III A, 1b. S. 14.

184 Bundesblatt Nr. 38. Bern 1964, Band II: Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend der Genehmigung des Wiener Uebereinkommens über konsularische Beziehungen, S. 482.

schliesslich, dass er nicht dem Beamtenstand des Absendestaates angehört.

Dennoch kann im Zweifelsfalle auf den Inhalt des Artikel 57 Absatz 1, der zum zweiten Kapitel der Konsularkonvention gehört, abgestellt werden. Darin heisst es: "Berufskonsularbeamte dürfen im Empfangsstaat keinen freien Beruf und keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, die auf persönlichen Gewinn gerichtet ist."¹⁸⁵

Sollte folglich ein Konsul im Empfangsstaat auf eigene Rechnung Handel treiben, so könnte er ohne weiteres als Honorarkonsul klassifiziert werden¹⁸⁶. Im Zweifelsfalle muss aber vom Empfangsstaat darauf Rücksicht genommen werden, welche Kategorie der Absendestaat seinem Vertreter zuordnet: nur wenn der Tätigkeitsbereich eines als Berufskonsul notifizierten Konsularbeamten im krassen Widerspruch zu den diesbezüglichen Ansichten des Empfangsstaates steht, bleibt dem letzteren die Möglichkeit, die Steuerfreiheit gemäss den Artikeln 58 ff zu regeln. In der Praxis scheinen Divergenzen bezüglich der Kategoriezuteilung allerdings wenig wahrscheinlich. Jeder Absendestaat hat Interesse, mit dem Empfangsstaat gute Beziehungen zu pflegen und wird deshalb dessen individuelle Auffassung respektieren.

¹⁸⁵ Art. 57 Abs. 1. der Konsularkonvention.

¹⁸⁶ Gemeint ist eine berufliche Tätigkeit, weil er mit den Wirtschaftstreibenden des Empfangsstaates konkurrieren würde und aufgrund seiner privilegienrechtlichen Stellung einen ungerechtfertigten Vorteil geniessen würde. Hingegen ist eine schriftstellerische Tätigkeit oder die Abhaltung von Vorlesungen zulässig. (Vgl. ZEIL-EISSEN, Anm. 21, S. 111).

Eine weitere Unterscheidung ist dadurch gegeben, dass ein Honorarkonsul nicht zwangsweise die Nationalität des Absendestaates besitzen muss, also auch in keinerlei Beamtenverhältnis zum Absendestaat stehen kann. Hingegen sollen Berufskonsuln, Artikel 22 zufolge, immer Angehörige des Absendestaates sein und zu diesem in einem Gewaltverhältnis stehen. Allein mit der jederzeit widerrufbaren Zustimmung des Empfangsstaates können auch Personen aus Drittstaaten oder Angehörige des Empfangsstaates dieses Amt übernehmen ¹⁸⁷.

Während Berufskonsuln die Ausübung einer privaten, auf persönlichen Gewinn ausgerichteten Erwerbstätigkeit im Empfangsstaate untersagt ist ¹⁸⁸, ist das Verwaltungs- und technische Personal sowie das dienstliche Hauspersonal von dieser Regelung nicht erfasst. Mit der Ausübung einer vom konsularischen Posten unabhängigen Tätigkeit durch die obigen Personen, würde nicht nur deren Steuerpflicht begründet, sondern auch die Steuerbefreiung von deren Familienmitgliedern und privatem Personal würde hinfällig ¹⁸⁹. Zudem wird nach geltender Praxis der Steuerämter in diesem Fall nicht nur das Einkommen aus unabhängiger Tätigkeit, sondern auch das Konsularhonorar der Besteuerung unterworfen. Sollten Familienmitglieder eines Mitarbeiters des konsularischen Postens eine private Erwerbstätigkeit annehmen, so werden sie ebenfalls

¹⁸⁷ Art. 22 Abs. 2 und 3 der Konsularkonvention.

¹⁸⁸ Art. 57 Abs. 1 der Konsularkonvention.

¹⁸⁹ Art. 57 Abs. 2 a. und b. der Konsularkonvention.

steuerpflichtig, ohne dass jedoch der Status des Konsularangestellten davon berührt würde ¹⁹⁰ .

Ansonsten gilt grundsätzlich, gemäss Artikel 49, Ziffer 1, dass die Familienangehörigen der Konsularbeamten und -angestellten von allen Steuern befreit sind, sofern sie nicht Angehörige des Empfangsstaates oder ständig dort ansässig sind ¹⁹¹ . Eine genaue Definition, welche Personen dem Kreis der Familie zuzurechnen sind, fehlt allerdings.

Bewusst wurde auf eine abschliessende Aufzählung der betroffenen Personen verzichtet, es ist vielmehr dem Empfangsstaat überlassen, welchen Verwandtschaftsgrad er noch als privilegiert anerkennt ¹⁹² .

2.3.1.8. Die Stellung der Konsularagenten und der Beamten, die Staatsangehörige des Empfangsstaates sind

Eine dritte Gruppe bilden die Konsularagenten, die einer Konsularagentur vorstehen, ohne als Leiter einer konsularischen Vertretung bestellt zu sein. Dieser Personenkreis hat keinen Anspruch auf die unter Artikel 49, Absatz 1 aufgeführten Steuerprivilegien, sondern

¹⁹⁰ Art. 57 Abs. 2 c. der Konsularkonvention.

¹⁹¹ Art. 71 Abs. 2, 1. Satz der Konsularkonvention.

¹⁹² Der Vorschlag der Kommission nur die Frau und die unverheirateten, unmündigen Kinder einer konsularischen Person als Familienmitglieder anzuerkennen, wurde abgelehnt. (Yearbook of the ILC 1961, Band I, S. 197.).

geniesst, gemäss Artikel 69, Absatz 2 der Konsularkonvention nur die Vergünstigungen, die ihm aufgrund gegenseitiger Vereinbarungen zwischen Absende- und Empfangsstaat zugestanden werden¹⁹³.

2.3.1.9. Der räumliche Anwendungsbereich

Der räumliche Anwendungsbereich für eine privilegierte Behandlung durch den Empfangsstaat richtet sich, gemäss Konsularkonvention, nach der Tatsache, ob der konsularische Posten von einem Berufskonsul oder von einem Honorarkonsul besetzt ist.

Im ersten Fall kommt Artikel 32, Absatz 1 zur Anwendung, wonach die konsularischen Räumlichkeiten und die Residenz des leitenden Berufskonsularbeamten von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern und sonstigen Abgaben befreit sind, soweit diese nicht als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden.

Im anderen Falle werden die Steuerprivilegien nur für die konsularischen Räumlichkeiten, womit die Diensträume gemeint sind, zugestanden¹⁹⁴. Bedingung für die Gewährung der Steuerbefreiung der konsularischen Räumlichkeiten ist, dass diese im Eigentum des

¹⁹³ Dieser Artikel wurde aufgrund eines Schweizer Antrages in die Konvention aufgenommen (Conference on Consular Relations, Official Records, Band II, S. 65.).

¹⁹⁴ Art. 60 Abs. 1 der Konsularkonvention.

Entsendestaates stehen oder aber von diesem gemietet oder gepachtet worden sein müssen.

Unabhängig von deren Leitung sind beide konsularischen Posten berechtigt, auf dem Hoheitsgebiet des Empfangsstaates Gebühren und Kosten als Gegenleistung für Amtsleistungen zu erheben ¹⁹⁵. Für diese Einkünfte sowie für Stempelgebühren ist die konsularische Vertretung von allen Steuern befreit ¹⁹⁶.

Diese Regelung, die sich an die Wiener Diplomatenkonvention anlehnt, gibt dem Absendestaat die Möglichkeit, für seine Amtshandlungen im Ausland die gleichen Gebühren zu erheben wie im Inland; im Vordergrund steht immer das Kostendeckungsprinzip. Dass die gleichen Beträge für einen von einem Honorarkonsul geleiteten Posten gelten, ergibt sich aus Artikel 58, Absatz 1, in welchem Artikel 39 für anwendbar erklärt wird.

2.3.1.10. Der zeitliche Anwendungsbereich

Der zeitliche Anwendungsbereich ist in Artikel 53 der Konvention geregelt und lautet folgendermassen:

"1. Die in diesem Uebereinkommen vorgesehenen Vorrechte und Immunitäten stehen den Mitgliedern der konsularischen Vertretung von dem Zeitpunkt an zu, in dem sie in das Hoheitsgebiet des Empfangsstaates einreisen, um dort ihren Posten anzutreten oder, wenn sie sich bereits in seinem Hoheitsgebiet befinden, vom Zeit-

¹⁹⁵ Art. 39 Abs. 1 der Konsularkonvention.

¹⁹⁶ Art. 39 Abs. 2 der Konsularkonvention.

punkte an, in dem sie ihre dienstliche Tätigkeit in der konsularischen Vertretung aufnehmen.

2. Den im gemeinsamen Haushalt mit einem Mitglied der konsularischen Vertretung lebenden Familienangehörigen sowie den Mitgliedern seines Privatpersonals stehen die in diesem Uebereinkommen vorgesehenen Vorrechte und Immunitäten von dem Zeitpunkt an zu, in dem das Mitglied des konsularischen Postens nach Absatz 1 in den Genuss der Vorrechte und Immunitäten kommt oder in den die Mitglieder der Familie oder des Privatpersonals in das Hoheitsgebiet des Empfangsstaates einreisen oder in dem sie Mitglied der Familie oder des Privatpersonals werden, je nachdem, welcher Zeitpunkt am spätesten liegt.

3. Ist die dienstliche Tätigkeit eines Mitglieds einer konsularischen Vertretung beendet, so werden seine Vorrechte und Immunitäten sowie diejenigen der mit ihm im Haushalt lebenden Familienangehörigen und der Mitglieder seines Privatpersonals normalerweise im Zeitpunkt der Ausreise des Betreffenden aus dem Empfangsstaat oder nach Ablauf einer hierfür gewährten angemessenen Frist hinfällig, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt, bis zu dem Zeitpunkt bleiben sie bestehen, und zwar selbst im Fall eines bewaffneten Konfliktes. Die Vorrechte und Immunitäten der in Absatz 2 bezeichneten Personen werden beim Ausscheiden aus dem Haushalt oder dem Privatpersonal eines Mitgliedes der konsularischen Vertretung hinfällig; beabsichtigen sie jedoch, innerhalb ei-

ner angemessenen Frist aus dem Empfangsstaat auszureisen, so bleiben ihre Vorrechte und Immunitäten bis zur Ausreise bestehen.

4. In bezug auf die von einem Konsul oder einem Bediensteten des Verwaltungs- oder technischen Personals in Wahrnehmung seiner Aufgaben vorgenommenen Handlungen bleibt jedoch die Immunität von der Gerichtsbarkeit auf unbegrenzte Zeit bestehen.

5. Stirbt ein Mitglied der konsularischen Vertretung, so geniessen die mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienangehörigen weiterhin die ihnen zustehenden Vorrechte und Immunitäten bis zu ihrer Ausreise aus dem Empfangsstaat oder bis zum Ablauf einer hierfür angemessenen Frist, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt." 197

Da der Absendestaat die Pflicht hat, die Ankunft der Mitglieder seines konsularischen Postens dem Empfangsstaat zu notifizieren 198, können die genannten Personen bereits die Vorrechte vom Zeitpunkt der Einreise an in Anspruch nehmen, sofern der Empfangsstaat sich nicht gegen einzelne Personen im Sinne von Artikel 23 der Konsularkonvention ausgesprochen hat.

Das gleiche gilt auch für den Leiter des konsularischen Postens, obwohl er regelmässig erst nach seiner Einreise die offizielle Erlaubnis für die Ausübung seiner Tätigkeit erhält 199 .

¹⁹⁷ Internationales Steuerrecht der Schweiz. III Band. III A, 1b. Art. 53, S. 12.

¹⁹⁸ Art. 24 der Konsularkonvention.

¹⁹⁹ Art. 10 der Konsularkonvention.

2.3.2. Ausnahmeregelungen

Eine besondere Regelung findet sich in Artikel 70, Kapitel IV (Allgemeine Bestimmungen) der Konsularkonvention: Mitglieder einer diplomatischen Mission, die in einer, dieser zugeordneten Konsularabteilung tätig sind, werden nach der Konsularkonvention behandelt, mit der Ausnahme, dass die ihnen zugestandenen Vorrechte sich weiterhin nach der Diplomatenkonvention ²⁰⁰ beurteilen. Diese Einschränkung bildet das Korrelat zu Artikel 17 der Konsularkonvention, wonach Konsularbeamte - unter gewissen Voraussetzungen - diplomatische Amtshandlungen vornehmen können, ohne damit verbundener Veränderungen ihrer Vorrechte.

Voraussetzung ist, dass der Absendestaat dem Empfangsstaat notifiziert, dass die Konsularabteilung durch Mitglieder der diplomatischen Mission betreut wird ²⁰¹, und kein selbständiger konsularischer Posten ist.

Für die Schweiz hat Artikel 70 der Konvention insofern Bedeutung, als die Staaten Portugal, Tschechoslowakei, Ungarn und die UdSSR eine ihren Botschaften in Bern angeschlossene Konsularabteilung unterhalten.

Die Staaten, die das Konsularabkommen ratifiziert haben, verpflichten sich gemäss Artikel 72 dazu, andere Staaten nicht zu diskriminieren. Es ist allerdings keine Diskriminierung, wenn ein Empfangs-

²⁰⁰ Art. 70 Abs. 4 der Konsularkonvention.

²⁰¹ Art. 70 Abs. 2 der Konsularkonvention.

staat einem konsularischen Posten oder seinen Mitgliedern nicht die in der Konvention niedergelegten Vorrechte vollumfänglich gewährt, sofern der Absendestaat gleichermassen verfährt.

Dieser im Völkergewohnheitsrecht verankerte Grundsatz der Reziprozität könnte freilich auch ohne diese Bestimmung angewendet werden. So mag Artikel 72, Ziffer 2, lit. a als Rückschritt erscheinen, weil er eine einschränkende Handhabung der Konsularkonvention zulässt; andererseits legt er fest, dass es Staaten untereinander nicht erlaubt sein kann, die durch die Konvention gewährten Vorrechte zu kürzen, so dass durch ihn einem Staat nur die Möglichkeit eingeräumt wird, auf diskriminierendes Verhalten eines anderen Landes zu reagieren. Das reziproke Verhalten des Empfangsstaates führt allerdings zu einer Legalisierung des diskriminierenden Verhaltens des Absendestaates.

Eine weitere Bedeutung kommt Artikel 72 zu, wenn man bedenkt, dass Staaten, die der Wiener Konsularkonvention beitreten wollen, vorderhand das Recht ausüben wollen, Vorbehalte anzubringen, z.B. den begünstigten Personenkreis eines konsularischen Postens einzuschränken oder den Umfang der steuerrechtlichen Privilegien zu beschneiden ²⁰².

Den anderen Mitgliedstaaten der Konvention ist es nicht zuzumuten, Vorbehalte, gleich welcher Art, ausser acht zu lassen.

²⁰² Hier ist Ägypten mit seinen Vorbehalten zu Art. 49 und 62 der Konvention als Beispiel zu nennen.

Durch Artikel 72 erhält der Mitgliedsstaat das Recht den konsularischen Posten oder das Dienstpersonal des einen Vorbehalt anbringenden Landes in ebenfalls restriktivem Sinne zu behandeln.

Auch gilt es anderen Staaten gegenüber nicht als Diskriminierung, wenn zwei Konventionsmitglieder aufgrund von Gewohnheit oder Vereinbarung einander eine günstigere Behandlung zukommen lassen, als es nach dem Uebereinkommen erforderlich wäre ²⁰³. Hierdurch wird ausgeschlossen, dass die in bilateralen Konsularverträgen oft erwähnte Meistbegünstigung unbegrenzt Platz greift. Somit hat ein Mitgliedsstaat immer nur das Recht, sich auf den in der Konsularkonvention festgelegten Umfang der Privilegien zu berufen, auch wenn zwischenstaatliche Vereinbarungen weitere Vergünstigungen vorsehen.

Andererseits führt es dazu, dass Nichtmitgliedsstaaten der Konvention, die mit einem Mitgliedsstaat bilaterale Verträge, einschliesslich Meistbegünstigungsklausel abgeschlossen haben, sich auf andere zwischenstaatliche Vereinbarungen mit umfangreicheren steuerrechtlichen Inhalten als die Konvention sieht, beziehen können.

²⁰³ Art. 72 Abs. 2, lit. b. des Konsularabkommens.

3. DIE ZOLLRECHTLICHEN PRIVILEGIEN

3.1. Die Regelung zugunsten der diplomatischen Mission und ihrer Mitglieder

3.1.1. Die historischen Quellen

Einleitend ist festzustellen, dass unter "Zoll" diejenige Steuer zu verstehen ist, deren Fälligkeit einen bestimmten Vorgang, massgeblich die Einfuhr von Waren, voraussetzt.

Die Zollbefreiung von Gütern, die für den amtlichen Gebrauch einer diplomatischen Mission bestimmt sind, basierte anfänglich auf internationaler Höflichkeit seitens des Empfangsstaates gegenüber dem Absendestaat, wobei die Befreiung von der Gegenrechtgewährung abhängig war.²⁰⁴

Der Umfang der Zollbefreiung, die einem Diplomaten für seine zum privaten Gebrauch bestimmten Güter zustand, variiert von Staat zu Staat, da er sich im wesentlichen nach den Zollgesetzen des Empfangsstaates richtete²⁰⁵. Generell hatten der einreisende Diplo-

²⁰⁴ Vgl. CAHIER, S. 289.

²⁰⁵ Vgl. BONFILS, Henry. Lehrbuch des Völkerrechtes. Dritte Aufl. Berlin 1904.

mat und seine Gefolgschaft den zuständigen Behörden eine Liste der Waren zu unterbreiten, die sie einführen wollten, woraufhin ihnen die zollfreie Einfuhr der Waren gestattet wurde, die sie für ihre private Residenz benötigen. Ferner wurde dem Diplomaten alle zwei bis vier Jahre ein neues Fahrzeug zugestanden sowie periodisch Tabakwaren, alkoholische Getränke, Kleidungsstücke und Möbel.

Viele Staaten statuierten die entsprechenden angewandten Vorschriften in Beschlüssen und Memoranden.²⁰⁶

Diesen Festlegungen zufolge hatten sich sämtliche diplomatischen Personen zu verpflichten, ihre zollfrei eingeführten Waren weder zu verkaufen noch zu verschenken, ohne die Zollbehörden davon in Kenntnis zu setzen.

Die von einer grossen Zahl von Staaten anerkannten Zollbefreiungen der für den Amtsgebrauch einer diplomatischen Mission und den Privatgebrauch des Diplomaten bestimmten Waren, folgten inhaltlich den vorausgegangenen Kodifikationsversuchen des Instituts für Internationales Recht aus dem Jahre 1929²⁰⁷, des Harvard Research aus dem Jahre 1932²⁰⁸ und der Konvention von Havan-

²⁰⁶ Vgl. Kapitel 1.4. und 2.2.

²⁰⁷ Art. 18: "Le chef de mission, le personnel officiellement reconnu comme tel et les membres de leurs familles vivant sous leur toit sont exemptés. Des droits de douane quant aux objets destinés à leur usage particulier."

²⁰⁸ "A receiving state shall exempt a member of a mission from payment of custom duties or other import or export charges upon articles intended for the official use of a mission or for the personal use of a member of a mission or of his family."

na aus dem Jahre 1928 ²⁰⁹. Aehnliche Befreiungen sah der Entwurf der Internationalen Kommission Amerikanischer Juristen aus dem Jahre 1927 vor ²¹⁰. Analog zu den Steuerbefreiungen zugunsten des diplomatischen Personals kann festgestellt werden, dass Zollbefreiungen ganz allgemein noch vor Inkrafttreten der Wiener Konvention über diplomatische Beziehungen durch die einheitliche Uebung vieler Staaten zum Inhalt des Völkergewohnheitsrechtes geworden sind.

3.1.2. Die Zollbefreiungen gemäss Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen

3.1.2.1. Der Umfang der Zollbefreiung unter Berücksichtigung europäischer Einfuhrsteuern

Unter Hinweis auf die letztgenannten Ausführungen, stellt die staatsvertragliche Regelung der zollrechtlichen Privilegien durch die Wiener Diplomatenkonvention lediglich die Kodifikation bereits geltenden Völkerrechts dar. Der massgebliche Artikel 36 der Konvention lautet folgendermassen :

"Nach Massgabe seiner geltenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften gestattet der Empfangsstaat die Einfuhr der nachste -

²⁰⁹ Art. 24 Ziff. 2: "Diplomatic officers shall be exempt in the state to which they are accredited:

3. From custom duties on articles intended for the official use of the mission, or for the personal use of the diplomatic officer or his family."

²¹⁰ Art. 24, Ziff. 2 des Entwurfes.

hend genannten Gegenstände und befreit sie von allen Zöllen, Steuern und ähnlichen Abgaben, mit Ausnahme von Gebühren für die Einlagerung, Beförderung und ähnlichen Dienstleistungen:

- a. Gegenstände für den amtlichen Gebrauch der Mission;
- b. Gegenstände für den persönlichen Gebrauch des Diplomaten oder eines zu seinem Haushalt gehörenden Familienmitgliedes, einschliesslich der für seine Einrichtung vorgesehenen Gegenstände."

Unter Berücksichtigung des Autonomiestrebens eines jeden Staates überrascht es nicht, dass in Absatz 1 des Artikels 36 die völkerrechtlich verankerte Zollbefreiung bestätigt wird; andererseits hat der Empfangsstaat die Möglichkeit "nach Massgabe seiner geltenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften", die importierten Waren einer Anmeldepflicht zu unterwerfen oder festzulegen, was zum amtlichen Gebrauch der Mission oder zum persönlichen Gebrauch des ausländischen Diplomaten gehört.

In der Praxis indessen sind solche Beschränkungen mit Zurückhaltung zu handhaben, denn der Empfangsstaat dürfte kaum in der Lage sein, den Lebensstandard eines Diplomaten einzuschätzen.

Dennoch erscheint es nicht unbillig, wenn der Empfangsstaat insofern von diesem Recht Gebrauch macht, als dass er die Einfuhr von gewissen Waren (wie Zigarretten und Alkohol) in ihrer Quantität beschränkt, eine Frist für den zollfreien Import einer Wohnungseinrichtung festsetzt oder den Verkauf zollfrei importierter Waren erst nach einer gewissen Zeit gestattet.

Artikel 36 Absatz 1 der Wiener Diplomatenkonvention bezieht sich aber nicht nur auf die Befreiung von Zöllen, sondern auf alle Angaben, die anlässlich der Einfuhr einer Ware erhoben werden und nicht als Entgelt für eine Verwaltungstätigkeit ausgewiesen sind. Ausgenommen von der Befreiung sind deshalb der Gebühren für Einlagerung, Beförderung oder ähnliche Dienstleistungen.

Hingegen dürfen keine Ausgleichsteuern oder Importsteuern erhoben werden, auch wenn diese als im Preis von Waren enthaltenen indirekten Steuern angesehen werden²¹¹.

Dass Artikel 36 Absatz 1 neben der Zollbefreiung auch die Befreiung von weiteren Importsteuern regelt, war im Entwurf der Völkerrechtskommission noch nicht vorgesehen und geht auf einen Abänderungsantrag zurück, der berücksichtigt, dass die Vereinigten Staaten neben Einfuhrzöllen auch Importsteuern erheben.²¹²

Damit wurde aber gleichzeitig ein, zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorhersehbares, europäisches Problem gelöst. Gemäss Abkommen zwischen den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ist nämlich der Zoll zwischen diesen Staaten abgebaut worden, so dass bei der Wareneinfuhr lediglich Mehrwertsteuer zu entrichten ist. Da auch die Mehrwertsteuer keinen Entgeltcharakter besitzt, darf sie von Diplomaten nicht eingefordert werden. Das

²¹¹ Vgl. ZEILEISSEN, S. 86 einschliessl. Anmerkung 2.

²¹² Vgl. Art. 34 Abs. 1 des Entwurfes. Yearbook of the ILC 1958, Band II, S. 100.

gleiche galt für alle anderen Staaten, die neben den Zollabgaben eine Mehrwertsteuer kennen.

In der Schweiz hat man von der Einführung der Mehrwertsteuer vorerst abgesehen, so dass sich die zu gewährende Befreiung auf die sogenannte Umsatzsteuer bezieht, die neben den Zollabgaben erhoben wird. Die Umsatzsteuer, die für Privatverbraucher 5,6 % und für Wiederverkäufer 8,4 % be-trägt²¹³, übersteigt, je nach Art der importierten Ware, oftmals den Zollbetrag, weshalb die Befreiung der Diplomaten nicht nur vom Zoll, sondern auch von sämtlichen anderen Importsteuern gemäss Artikel 36 Absatz 1 der Konvention durchaus gerechtfertigt erscheint.

Die Befreiung umfasst ebenfalls alle Ausgangsabgaben, wie Ausfuhrzölle oder Exportsteuern, was zwar nicht expressis verbis in Artikel 36 steht, jedoch aus dem Sinn dieser Bestimmung abgeleitet werden kann; danach soll eine diplomatische Person in ihrer Bewegungsfreiheit und in ihrem Lebensstandard nicht durch steuerliche Abgaben behindert werden.

Die Rechtsgrundlage für alle Zollprivilegien betrachtet die eingeführten Güter lediglich als Transitwaren, die für einen bestimmten Zeitraum im Inland bleiben; auch wenn dieser Umstand auf Verbrauchsgüter nicht zutrifft, so darf der Empfangsstaat von der Möglichkeit Gebrauch machen, die Waren bei Ein- und Ausfuhr zu registrieren.

²¹³ Stand Januar 1985.

3.1.2.2. Die Zollvorschriften

Artikel 36 betrifft einerseits die Güter, die für den amtlichen Gebrauch der Mission bestimmt sind und andererseits solche, die der Diplomat oder ein zu dessen Haushalt gehörendes Familienmitglied für den persönlichen Gebrauch einführt. In diesem Zusammenhang wesentlich für die Befreiung von Zoll und Steuern ist, dass die Waren, die von der diplomatischen Mission oder den diplomatischen Personen bezogen werden, bereits im Augenblick der Einfuhr für diese bestimmt sein müssen oder bei der Ausfuhr in deren Namen abgefertigt werden müssen. Es besteht somit kein Anspruch der an sich begünstigten Personen, welche die Waren im Empfangsstaat durch Importeure beziehen, die im Preis eingeschlossenen Zoll- und Steuerabgaben zurückzuverlangen.

Ein Problem hinsichtlich der quantitativen Zulässigkeit von Konsumgütern bildet die Einfuhr von Tabakwaren und Getränken, die für die Repräsentation des Diplomaten bestimmt sind, da der tatsächliche Bedarf vom Empfangsstaat nur schwerlich abzuschätzen ist. Es ist deshalb allein den zuständigen Behörden im Empfangsstaat überlassen, welche Mengen sie der jeweiligen Mission und den diplomatischen Personen zubilligen wollen, wobei als Orientierung deren diplomatische Aktivität dienen könnten.

Artikel 36 Absatz 1 lit. a. schreibt vor, dass die Güter, die für die diplomatische Mission eingeführt werden, für deren amtlichen Gebrauch bestimmt sein müssen. Aus dieser Vereinbarung geht her-

vor, dass die Befreiung nur für Büroeinrichtungen und -material, Stempel, Flaggen und Dienstfahrzeuge ²¹⁴ in Anspruch genommen werden; nicht dazu gehören folglich Baumaterialien, Baumaschinen und Werkzeuge, mit denen eine diplomatische Mission errichtet werden soll²¹⁵.

Bei extensiver Auslegung der Zweckbestimmung des amtlichen Gebrauchs sind hingegen alkoholische Getränke für Empfänge, Heizmaterial und Treibstoff für die Dienstfahrzeuge von Zöllen und Steuern zu befreien²¹⁶.

Artikel 36 Absatz 1 lit. b. befreit den diplomatischen Vertreter und die zu seinem Haushalt gehörenden Familienmitglieder von der Entrichtung von Zöllen und Steuern auf Waren, die für deren persönlichen Gebrauch bestimmt sind oder zu ihrer Einrichtung gehören. Die Einfuhr von Gütern für den persönlichen Gebrauch findet ihre Beschränkung allerdings darin, dass der begünstigte Personenkreis eventuelle Einfuhrverbote des Empfangsstaates zu achten hat²¹⁷. Keine Berechtigung besteht für die Einfuhr von Drucksachen, da mit deren Hilfe subversive Tätigkeiten unterstützt werden könnten. Hinsichtlich der Ausfuhr verbieten die meisten Staaten - zum Schutze ihres kulturellen Gutes - den Export von Kunstwerken.

²¹⁴ Diese Aufzählung ist nicht abschliessend; sie soll lediglich andeuten, welche Art von Gütern zu befreien ist.

²¹⁵ Vgl. ZEILEISSEN, S. 89.

²¹⁶ Vgl. ZEILEISSEN, S. 89.

²¹⁷ So ist beispielsweise die Beschränkung des Imports von Fleischwaren als eine wirtschaftspolitische Massnahme anzusehen.

Es ist selbstverständlich, dass der diplomatische Vertreter von diesem Verbot nicht ausgenommen ist.

Werden Waren, die zollfrei eingeführt worden sind, an Drittpersonen verkauft oder verschenkt, so sind die Zollabgaben mit deren Uebergabe geschuldet, da die Zweckbestimmung entfallen ist. Steuerpflichtig werden in diesem Moment sowohl der Käufer als auch der Verkäufer, sodass der diplomatische Vertreter, der Waren verkaufen möchte, die zuständigen Steuerbehörden informieren muss. Ausnahmsweise werden in der Schweiz beim Verkauf von zollfrei importierten Dienstfahrzeugen nach mehrjähriger Benutzung keine Zollabgaben oder Steuern mehr erhoben ²¹⁸ ; auf diese Tatsache ist in einem späteren Kapitel zurückzukommen.

Gemäss Artikel 36 Absatz 2 ist der diplomatische Vertreter nicht verpflichtet, sein Gepäck kontrollieren zu lassen. Besteht hingegen die Vermutung, dass er Waren importiert, für die gemäss Artikel 36 Absatz 1 keine Befreiung vorgesehen ist, so kann in seiner Anwesenheit dennoch eine Kontrolle vorgenommen werden. es muss sich dabei um Gegenstände handeln, die weder zum amtlichen Gebrauch der Mission noch für den privaten Gebrauch des Diplomaten bestimmt sind. Um den diplomatischen Vertreter nicht der Willkür eines Zollbeamten auszusetzen, genügt ein blosser Verdacht für eine Untersuchung nicht, sondern es müssen konkrete Hinweise bestehen, dass er zollpflichtige Waren zu importieren versucht.

²¹⁸ Vgl. CAHIER, S. 291.

Ausgenommen von den oben aufgezählten Vergünstigungen sind Diplomaten, die Angehörigen des Empfangsstaates oder ständig dort ansässig sind. Diese Regelung, die auch für die Steuerbefreiungen gemäss Artikel 34 zutrifft, ergibt sich aus den Artikeln 37 Absatz 1 und bildet eine logische Abrundung des persönlichen Anwendungsbereiches der Zoll- und Steuerbefreiung. Obwohl nach Artikel 36 Absatz 2 nur der Diplomat selbst von einer Zollkontrolle seines Gepäcks ausgenommen wird, geniessen auch seine mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder ein in der Konvention verankertes Recht, nicht kontrolliert zu werden. Dies ergibt sich aus Artikel 37 Absatz 1, worin Familienmitgliedern von Diplomaten alle Vorrechte zugestanden werden, die in den Artikeln 29 bis 36 aufgezählt sind. Nicht gleichermassen privilegiert sind indessen die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals sowie deren zu ihren Haushalten gehörenden Familienmitglieder²¹⁹.

Ihnen wird lediglich die Befreiung von Zoll- und Importsteuern für die Ersteinrichtung ihrer Wohnstätte zugestanden²²⁰.

Da die Ziffern 3 und 4 des Artikels 37, die von dem dienstlichen Hauspersonal einer diplomatischen Mission handeln, weder auf Artikel 36 hinweisen noch Zollbefreiungen erwähnen, hat dieser Personenkreis keinerlei Anspruch auf diesbezügliche Vergünstigungen. Hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereiches ist analog

²¹⁹ Art. 37, Ziff. 2 der Diplomatenkonvention.

²²⁰ Art. 37, Ziff. 2 der Diplomatenkonvention.

zu den übrigen Steuerbefreiungen, wie sie in Artikel 39 Absatz 1 - 3 geregelt werden, zu verfahren. Obwohl Artikel 36 nur die Pflichten des Empfangsstaates regelt, bleibt es doch fraglich, inwieweit Mitgliedstaaten der Konvention von einer Zollkontrolle eines sich auf der Durchreise befindlichen Diplomaten abzusehen haben. Da die Befreiung von der Gepäckkontrolle nicht eindeutig geregelt ist, kann sich der Diplomat folglich nicht auf die Diplomatenkonvention berufen. Eine gewollte extensive Auslegung von Artikel 36 Ziffer 2 hat die Völkerrechtskommission nicht erkennen lassen; danach wird ein Staat, der über die Durchreise eines Diplomaten orientiert wurde, aus Gründen des Respekts auf eine Gepäckkontrolle verzichten.

3.2. Die Regelung zugunsten des konsularischen Postens und seiner Mitglieder

3.2.1. Die zollrechtliche Behandlung vor der Entstehung des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen

Während die Zollbefreiungen, die in der Wiener Diplomatenkonvention in Artikel 36 kodifiziert wurden, auf dem Völkergewohnheitsrecht beruhten, dem eine diesbezügliche Übung zwischen den Staaten zugrunde gelegen hat ²²¹, gibt es keinerlei histori-

²²¹ Vgl. CAHIER, S. 287; und ZEILEISSEN, S. 69.

sche Quellen, die auf eine ähnliche Praxis zugunsten des konsularischen Postens und seiner Mitglieder hinweisen ²²².

Die Harvard Law School versuchte erstmals 1932 in ihrem Entwurf einer Konsularkonvention die Zollbefreiung des Konsuls zu regeln. Artikel 25 dieses Entwurfes lautet:

"A receiving state shall exempt a consul from custom duties upon articles imported for his official or personal use for the use of his family."²²³ In ihrem Kommentar weist die Harvard Law School auf die verschiedensten Regelungen hin, die in Form von Dekreten und Memoranden von den Empfangsstaaten erlassen wurden ²²⁴.

Aus diesen wiederum geht hervor, dass keine einheitliche Uebung praktiziert wurde, vielmehr war jeder Staat berechtigt nach seinen eignen Auffassungen Befreiungen zu gewähren, ohne diese mit dem Absendestaat abzustimmen. Bilaterale Vereinbarungen über Zollbefreiungen fanden sich auch in Ermangelung einer völkerrechtlichen Verpflichtung nur selten in Konsularkonventionen.²²⁵

Immerhin setzte sich eine einheitliche Behandlung seitens der Empfangsstaaten hinsichtlich einer Zollbefreiung für Gegenstände, die für den amtlichen Gebrauch des konsularischen Vertreters bestimmt waren, durch, wobei letzterem nur Befreiung für Waren ge-

²²² Botschaft des Bundesrates vom 8. September 1964. S. 478.

²²³ Harvard Research, S. 352 ff.

²²⁴ Harvard Research, S. 352 f.

²²⁵ Harvard Research, S. 352 f.

währt wurde, die er anlässlich seiner ersten Ankunft im Empfangs -
staat eingeführt hat.²²⁶

Aber selbst diese Privilegien waren in ihrem Umfange keineswegs
von allen Staaten als völkerechtlich verpflichtet anerkannt, so dass
bis zum Zeitpunkt des Wiener Uebereinkommens Unklarheit über
die Regelung der Zollprivilegien innerhalb konsularischer Bezie-
hungen bestand. Daher stellt die Konsularkonvention auch auf dem
Gebiete der Zollbefreiung völlig neue Normen auf²²⁷.

3.2.2. Die Zollbefreiung gemäss dem Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen

3.2.2.1. Die Vorarbeiten der Völkerrechtskommission

Wie bei neu zu schaffendem internationalem Recht nicht anders zu
erwarten, hatte die Völkerrechtskommission Mühe in ihrem Entwurf,
die in allen interessierten Staaten herrschenden Tendenzen in
Rechnung zu ziehen.

Die unterschiedlichen Ansichten hinsichtlich des Umfanges der zu
gewährenden Zollbefreiung kamen anlässlich der Besprechung
des Artikels 50, in dem die Völkerrechtskommission die Zollbefrei-
ung abgehandelt hatte, zum Ausdruck. Während sich die Ostblock -
staaten für unbegrenzte Zollbefreiung aussprachen, tendierten die

²²⁶ Vgl. STRUPP, Wörterbuch des Völkerechts. II. Band, S. 288.

²²⁷ Vgl. HERNDL, " Die Wiener Konsularische Konferenz 1963".
S. 454.

Staaten der Dritten Welt zu Einschränkungen, da sie um einen Teil der Zolleinnahmen, besonders in Anbetracht der dort üblichen hohen Ansätze von bis zu 200% des Warenwertes, fürchteten. In diesem Sinne ist der Vorschlag Nigerias zu verstehen, wonach das Privileg des zollfreien Importes auf drei Monate nach der Ankunft der konsularischen Person limitiert werden sollte; dieser Antrag wurde jedoch abgelehnt²²⁸. Das hauptsächliche Bedenken gegen die sowohl zeitlich als auch mengenmässig unlimitierte zollfreie Einfuhr von Verbrauchsgütern durch konsularische Vertreter und deren Familienangehörige, war die Furcht vor Missbrauch, verursacht durch entsprechende Vorkommnisse in der Vergangenheit. Schliesslich konnte sich aber die Mehrzahl der beratenden Staaten im Sinne des Entwurfes der Völkerrechtskommission dahingehend einigen, für Konsularbeamte und deren im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder keine zeitlichen Grenzen für die zollfreie Einfuhr ihrer Waren festzusetzen. Diese Entscheidung wurde im wesentlichen damit begründet, dass man den Konsularbeamten den Lebensstandard gewähren wollte, den sie bis dahin gewohnt waren.²²⁹ Zudem nahm man an, einem etwaigen Missbrauch durch den Wortlaut des Artikels 50 Absatz 1 lit. b. vorgebaut zu haben, wonach die eingeführten zollfreien Gegenstände für den persönlichen Gebrauch bestimmt sein müssen, und jede begünstigte

²²⁸ Vgl. LEE, Luke T. Vienna Convention on Consular Regulations. Leyden- Durham, N.C. 1966. S. 151.

²²⁹ Vgl. LEE, S. 152.

Person nur so viele Verbrauchsgüter zollfrei einführen darf, wie sie selbst unmittelbar verwenden bzw. konsumieren kann.

3.2.2.2. Die Zollbefreiung zugunsten der konsularischen Vertreter sind in Artikel 50 der Konsularkonvention geregelt und entsprechen grösstenteils denjenigen der Diplomatenkonvention:

"(1) Nach Massgabe seiner geltenden Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften gestattet der Empfangsstaat die Einfuhr der nachstehend genannten Gegenstände und befreit sie von allen Zöllen, Steuern und ähnlichen Abgaben, mit Ausnahme von Gebühren für Einlagerung, Beförderung und ähnliche Dienstleistungen.

a. Gegenstände für den amtlichen Gebrauch des konsularischen Postens;

b. Gegenstände für den persönlichen Gebrauch des Konsularbeamten und der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder einschliesslich der für seine Einrichtung vorgesehenen Gegenstände dürfen die für die unmittelbare Verwendung durch die Beteiligten erforderlichen Mengen nicht überschreiten.

(2) Konsularangestellte geniessen die in Absatz 1 vorgesehenen Vorrechte und Befreiungen in bezug auf Gegenstände, die sie anlässlich ihrer Ersteinrichtung eingeführt haben.

(3) Konsularbeamte und die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder geniessen Befreiung von der Zollkontrolle ihres mitgeführten Gepäcks. Es darf nur kontrolliert werden, wenn triftige Gründe für die Vermutung vorliegen, dass es Gegen-

stände enthält, die in Absatz 1 Buchstabe b. nicht bezeichnet sind oder deren Ein- und Ausfuhr nach den Gesetzen und sonstigen Rechtsvorschriften einer Quarantäne unterliegen. In solchen Fällen darf die Kontrolle nur in Anwesenheit des Konsularbeamten oder seines betreffenden Familienmitglieds stattfinden."²³⁰

Absatz 1 dieses Artikels unterscheidet sich nur insofern von Artikel 36 Absatz 1 der Diplomatenkonvention, als dass die durch einen konsularischen Vertreter importierten Verbrauchsgüter in ihrer Quantität beschränkt sind, da sie nur für den Eigenkonsum bestimmt sein dürfen. Eine Kontrolle ist freilich so gut wie unmöglich, solange eine Limitierung der einzuführenden Konsumgüter nur umfänglich, nicht aber zeitlich erfolgt. So könnte sich z. B. die pro Quartal zollfrei eingeführte Menge von Gütern nach dem geschätzten Verbrauch des konsularischen Vertreters richten, womit die Möglichkeit des Kaufs auf Vorrat unterbunden werden kann.

Bezüglich der Zollkontrolle kann auf die Ausführungen zu Artikel 36 Absatz 2 der Wiener Diplomatenkonvention verwiesen werden²³¹. Konsularbeamte und die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder sind von der Zollkontrolle ihres Gepäcks befreit, sofern - und hier besteht der Unterschied zur Diplomatenkonvention - sie es beim Grenzübergang mit sich führen. Werden also Waren per Fracht gesandt, so sind diese von der Zollkontrolle nicht befreit.

²³⁰ Art. 50 der Konsularkonvention.

²³¹ Vgl. Kapitel 3.1.2.2.

Die genannten Vergünstigungen stehen den Honorarkonsuln nicht zu, da der massgebliche Artikel 58 Absatz 1 der Konsularkonvention auf die Anwendung von Artikel 50 nicht hinweist. Ebenso wenig sind Waren, die für den amtlichen Gebrauch eines durch einen Honorarkonsul geleiteten konsularischen Postens bestimmt sind, von Zöllen befreit.

Hier greift die Regelung des Artikels 61 Platz, die im folgenden zu behandeln ist.

Nach Artikel 50 Absatz 2 sind auch Konsularangestellte (Verwaltungs- und technisches Personal) von der Entrichtung von Zollabgaben für alle Güter befreit, mit der Einschränkung, dass diese anlässlich der ersten Ankunft im Empfangsstaat eingeführt werden müssen. Hierbei ist es unerheblich, ob der konsularische Posten durch einen Berufs- oder Honorarkonsul geleitet wird. Konsularangestellte haben auch hier keinen Anspruch auf Zollbefreiung aus Artikel 71 Absatz 2.

Die Befreiung von der Gepäckkontrolle ist nur für Konsularbeamte vorgesehen; die Konsularangestellten haben sich dieser Untersuchung zu unterziehen.

Keine Vorrechtsstellung im Sinne der Bestimmungen des Artikels 50 geniessen die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals des konsularischen Postens sowie die privaten Hausangestellten.

Hinsichtlich der im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder eines Konsularbeamten räumt Artikel 50 diesen die glei -

chen Vergünstigungen ein, wie den Konsularbeamten selbst ²³². Dagegen sind Familienmitglieder von Konsularangestellten nicht privilegiert, wobei allerdings zu berücksichtigen ist, dass aus Billigkeitsgründen demjenigen Konsularangestellten eine gewisse Toleranz einzuräumen ist, der bestimmte, sich im Besitz seiner Familienangehörigen befindliche Güter, anlässlich der Ersteinrichtung einführen möchte.

3.2.2.3. Der zeitliche Anwendungsbereich

Massgebend für den Beginn und die Beendigung der Anwendung zollrechtlicher Privilegien ist Artikel 53 der Konsularkonvention.

Der Anspruch auf Zollbefreiung sowie auf die Befreiung von der Gepäckkontrolle beginnt, ananlog zu den Vergünstigungen des Artikels 49 der Konsularkonvention, mit der Einreise des konsularischen Mitgliedes in das Hoheitsgebiet des Empfangsstaates, bzw. mit dessen Amtsantritt ²³³ und endet mit dem Abschluss seiner dienstlichen Tätigkeit ²³⁴. Der zeitliche Anwendungsbereich für die Familienangehörigen, die im gemeinsamen Haushalt mit dem Konsularbeamten leben, ist entsprechend geregelt ²³⁵. Der zeitliche Anwendungsbereich für Konsularangestellte ergibt sich aus Artikel 50 Absatz 2, wonach diesen Personen genannte Privilegien nur anlässlich der Anschaffung der Ersteinrichtung zustehen.

²³² Art. 50 Abs. 1, lit. b. und Abs. 3 der Konsularkonvention.

²³³ Art. 53 Abs. 1 der Konsularkonvention.

²³⁵ Art. 53 Abs. 2 der Konsularkonvention.

3.2.2.4. Die Zollbefreiung eines honorarkonsularischen Postens und seiner Mitglieder

Wie bereits oben erwähnt, können sich Honorarkonsuln nicht auf den Artikel 50 der Konsularkonvention berufen ²³⁶, soweit die Einfuhr von Gütern für den amtlichen Gebrauch des konsularischen Postens in Frage steht. Indessen ist im dritten Kapitel der Konsularkonvention, der die von Honorarkonsularbeamten geleiteten Posten behandelt, eine Sonderregelung in Artikel 62 vorgesehen: "Nach Massgabe seiner geltenden Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften gestattet der Empfangsstaat die Einfuhr der nachstehend genannten Gegenstände, sofern sie für den amtlichen Gebrauch eines von einem Honorarkonsularbeamten geleiteten konsularischen Postens bestimmt sind und befreit sie von allen Zöllen, Steuern und ähnlichen Abgaben mit Ausnahme von Gebühren für Einlagerung, Beförderung und ähnliche Dienstleitungen: Wappen, Flaggen, Schilder, Siegel, Stempel, Bücher, amtliche Drucksachen, Büromöbel und ähnliche Gegenstände, die dem konsularischen Posten vom Entsendestaat oder auf dessen Veranlassung geliefert werden."²³⁷ Diese Regelung grenzt durch ihre abschliessende Aufzählung der von Zollabgaben ausgenommenen Güter Honorarkonsulate deutlich von Berufskonsulaten ab. Kein Spielraum bleibt, wie im Artikel 50 Absatz 1 lit. a., wonach der Begriff des "amtlichen Gebrauchs" je nach Auslegung weiter oder enger gefasst werden

²³⁶ Vgl. Kapitel 3.2.2.2.

²³⁷ Art. 62 der Konsularkonvention.

kann. Auffallend ist zudem, dass den Honorarkonsuln kein Anspruch auf die zollfreie Einfuhr von Kraftfahrzeugen, alkoholischen Getränken und Tabakwaren zugestanden wird.

3.3. Die Annäherung der konsularischen an die diplomatischen fiskalischen Privilegien als Ergebnis der multilateralen Abkommen

Die Wiener Diplomatenkonvention aus dem Jahre 1961 und die Wiener Konsularkonvention aus dem Jahre 1963 bilden heute die unbestritten wichtigste Grundlage für die einheitliche Behandlung der internationalen Abgesandten. Sie sind nicht nur massgebend für die Mitgliedstaaten der Konventionen, sondern bieten auch wertvolle Anhaltspunkte für Nichtmitglieder, wie sie sich gegenüber den ausländischen Vertretern zu verhalten haben. Obschon lediglich die Wiener Diplomatenkonvention die Kodifizierung bereits vorher geltenden Völkerrechts darstellt, die Konsularkonvention hingegen Neuregelungen beinhaltet, kann man davon ausgehen, dass in Zukunft die Stellung der konsularischen Vertreter auch in den Nichtmitgliedsstaaten hinsichtlich ihrer Privilegien und Vorrechte derjenigen der Diplomaten angenähert wird.

Mit der Tendenz der Völkerrechtskommission, in ihrem Entwurf die konsularischen Vertreter den diplomatischen Repräsentanten privilegierechtlich grösstenteils gleichzustellen, wurde der zunehmen -

den Bedeutung der konsularischen Posten Rechnung getragen²³⁸. Die entsprechenden Regelungen in der Wiener Diplomatenkonvention dienten als Vorbild für die fiskalische Behandlung der konsularischen Vertreter. In der Tat kann heute oftmals nicht eindeutig festgestellt werden, ob für einen Absendestaat eine diplomatische Mission oder aber ein konsularischer Posten wichtig ist, insbesondere, wenn man die wirtschaftlichen Verflechtungen betrachtet, für deren Betreuung der konsularische Posten im Empfangsstaat zuständig ist.²³⁹ Zudem ist einem Konsularbeamten unter gewissen Bedingungen die Ausübung diplomatischer Pflichten im Empfangsstaat erlaubt. Nur so ist zu verstehen, dass kleinere Staaten in einem Empfangsstaat nur konsularische Vertretungen unterhalten, während sie für die Wahrnehmung diplomatischer Aufgaben, die sich bei diesen Ländern meist in Grenzen halten, einen Drittstaat beauftragen²⁴⁰. Die Wahrnehmung diplomatischer Aufgaben durch einen konsularischen Vertreter war freilich im Gewohnheitsrecht nicht verankert. Ein erster Entwurf der Völkerrechtskommission im Jahre 1960 sah einen separaten Artikel vor, wonach ein Generalkonsul gemeinhin mit diplomatischen Privilegien ausgestattet werden soll -

²³⁸ Vgl. DAHM, Georg. Völkerrecht. 3 Bde. Stuttgart: Kohlhammer Verlag 1958 - 1961. Band I, S. 362.

Vgl. HERNDL, "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". S. 431.

²³⁹ Vgl. BERBER, Friedrich. Lehrbuch des Völkerrechts. 3 Bde. Berlin 1960 - 1977. - (1: 1975). S. 275.

²⁴⁰ In der Schweiz: Äthiopien, Bangladesh, Benin, Bolivien, Sri Lanka, Gabun, Guatemala, Irak, Island, Liberia, Nepal, Nicaragua, Panama, Paraguay, El Salvador, San Marino, Senegal, Sudan, Syrien, Zypern.

te; dadurch wäre allerdings der Unterschied zwischen Diplomaten und Konsuln vollständig beseitigt worden. Auf der 13. Tagung der Kommission wurde diese Bestimmung deshalb gestrichen²⁴¹, denn bereits die heutige Fassung des Artikels 17 der Konsularkonvention rief bei zahlreichen Staaten Unzufriedenheit hervor²⁴². Dass der in Frage stehende Text dennoch verabschiedet wurde, geht auf die Annahme eines indisch-kanadischen Vorschlags zurück, wonach sich der privilegienrechtliche Status von Konsularbeamten auch bei zeitweiliger Ausübung diplomatischer Aufgaben nicht verändert²⁴³.

Ist hingegen ein Konsularbeamter als Handelsattaché der Botschaft seines Heimatstaates andauernd zugeteilt, und wird er beim Em-

²⁴¹ Vgl. HERNDL, "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". S. 434.

²⁴² Art. 17 der Konsularkonvention lautet:

(1) In einem Staat, wo der Entsendestaat weder eine diplomatische Mission unterhält noch durch die diplomatische Mission eines dritten Staates vertreten ist, kann mit Zustimmung des Empfangsstaats ein Konsularbeamter beauftragt werden, diplomatische Amtshandlungen vorzunehmen, ohne dass dies seine konsularische Stellung berührt. Die Vornahme solcher Amtshandlungen durch einen Konsularbeamten verleiht diesem keinen Anspruch auf diplomatische Vorrechte und Immunitäten.

(2) Ein Konsularbeamter kann nach einer Notifikation an den Empfangsstaat den Entsendestaat bei jeder zwischenstaatlichen Organisation vertreten. Handelt er in dieser Eigenschaft, so hat er Anspruch auf alle Vorrechte und Immunitäten, die einem Vertreter bei einer zwischenstaatlichen Organisation auf Grund des Völkerrechtsgewohnheitsrechts oder internationaler Uebereinkünfte zustehen; soweit er jedoch konsularische Aufgaben wahrnimmt, hat er keinen Anspruch auf eine weitergehende Immunität von der Gerichtsbarkeit, als einem Konsularbeamten auf Grund dieses Uebereinkommens zusteht.

²⁴³ Vgl. HERNDL, "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". S. 434.

pfangsstaat in der Liste des diplomatischen Personals geführt, so genießt er die Privilegien eines diplomatischen Repräsentanten²⁴⁴.

Obwohl alle Mitgliedstaaten der Konsularkonvention die einhellige Auffassung teilten, dass ein Unterschied zwischen dem Status eines Diplomaten und demjenigen eines Konsuls aufrecht erhalten werden sollte, so hat faktisch - durch die massgeblichen Regelungen der Konsularkonvention - zumindest in steuerlicher Hinsicht - eine weitgehende Angleichung stattgefunden, wie deutlich aus der folgenden Aufstellung hervorgeht:

Vorrechte und Immunitäten, die einem Vertreter bei einer zwischenstaatlichen Organisation auf Grund des Völkergewohnheitsrechts oder internationaler Uebereinkünfte zustehen; soweit er jedoch konsularische Aufgaben wahrnimmt, hat er keinen Anspruch auf eine weitergehende Immunität von der Gerichtsbarkeit, als einem Konsularbeamten auf Grund dieses Uebereinkommens zusteht.

²⁴⁴ Vgl. BERBER, Lehrbuch des Völkerrechts. S. 461.

Befreiungen von:	Diplomaten- konvention	Konsular konvention	Unterschiede
	Artikel	Artikel	Artikel
- allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern für die Dipl. Mission/kons. Posten und Residenz des Missionschefs/Konsuls	23	32	keine
- Steuern und Abgaben, die die Mission/kons. Posten für Amtshandlungen erhebt	28	39 Abs. 2	keine
- allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern für die dipl. Vertreter und deren Familienangehörige/Konsularbeamte und Konsularangestellte und deren Familienangehörigen	34 in Verb. m. 37, 1/2	49	lit. f.
- Zöllen und Einfuhrabgaben	36, 1	50, 1	lit. b. und c.
- Gepäckkontrolle	36, 2 in Verb. 37, 1	51	nur bezügl. der Anwesenheit im Fall der Kontrolle
- Erbschaftssteuer	39, 4	51	keine

4. DIE SCHWEIZERISCHE PRAXIS BEI DER ANWENDUNG STEUER-UND ZOLLRECHTLICHER PRIVILEGIEN ZUGUN- STEN DIPLOMATISCHER MISSIONEN UND KONSULARI- SCHEN POSTEN

4.1. Allgemeines

In den vorangegangenen Kapiteln wurde die Entwicklung der diplomatischen und konsularischen Privilegien bis hin zu den Wiener Konventionen dargelegt.

Im folgenden Kapitel soll nun aufgezeigt werden, inwieweit in der Schweiz die Regelungen der beiden Wiener Abkommen sowie die Vereinbarungen des Völkerrechtes durch Gesetze auf kantonaler- und Bundesebene verankert worden sind.

4.2. Die Kompetenz des Bundes zum Empfang ausländischer Vertreter

4.2.1. Die diplomatischen Personen

Durch das Inkrafttreten der Bundesverfassung am 29. Mai 1874 steht das passive Gesandtschaftsrecht - die Beglaubigung von Diplomaten - eindeutig dem Bund zu. Unter passivem Gesandt-

schaftsrecht versteht man das Recht des Empfangsstaates, ausländische Gesandte zu empfangen; es involviert aber zugleich die Pflicht, den ausländischen Gesandten die völkerrechtlichen Privilegien zukommen zu lassen, die kraft Völkergewohnheitsrecht oder Staatsverträgen geregelt sind ²⁴⁵.

4.2.2. Die konsularischen Personen

Auch für den Empfang konsularischer Vertreter, namentlich für die Erteilung der Exequatur, ist der Bundesrat zuständig. Diese Kompetenz lässt sich, wie auch die bezüglich des passiven Gesandtschaftsrechtes, aus Artikel 102 Ziffer 8 BV ableiten, wonach der Bundesrat die Interessen der Eidgenossenschaft nach aussen hin, im besonderen hinsichtlich der völkerrechtlichen Beziehungen, zu vertreten hat.

4.3. Die Kompetenz des Bundes Staatsverträge steuerrechtlichen Inhalts abzuschliessen

4.3.1. Das Alleinvertretungsrecht des Bundes gegenüber dem Ausland und die Ausnahmen

Durch Artikel 8 der Bundesverfassung wird dem Bund allein das Recht übertragen, Staatsverträge, namentlich Zoll- und Handelsverträge mit dem Ausland, abzuschliessen. Durch diese Massnahme

²⁴⁵ Vgl. KEBEDGY, S. 19.

wird die Souveränität der Kantone, hinsichtlich ihrer völkerrechtlichen Handlungsfähigkeit, entscheidend eingeschränkt.

Den Kantonen verbleiben indessen die in Artikel 9 der BV festgeschriebenen Ausnahmen. So können sie mit untergeordneten ausländischen Behörden und Beamten in Verkehr treten und Staatsverträge über Gegenstände der Staatswirtschaft, des nachbarlichen Verkehrs und über die Belange der Polizei vereinbaren ²⁴⁶. Selbstverständlich kann ein Kanton in einem Staatsvertrag nur Dinge regeln, die seiner uneingeschränkten Zuständigkeit unterliegen. Diese Staatsverträge werden gemäss Artikel 102 Ziffer 7 ²⁴⁷ durch den Bundesrat geprüft und auf dessen Antrag hin auch von der Bundesversammlung abgehandelt (Artikel 85 Ziffer 5). Sämtliche anderen Beziehungen der Kantone zu ausländischen Regierungen können nur durch die Vermittlung des Bundesrates aufgenommen werden²⁴⁸.

In einem der folgenden Kapitel bleibt zu behandeln, welche Kantone Staatsverträge, die besondere Regelungen über Steuerbegünstigungen der diplomatischen und konsularischen Vertreter beinhalten, mit dem Ausland abgeschlossen haben.

²⁴⁶ Art. 9 BV.

²⁴⁷ Art. 102, Ziff. 7 BV lautet:

"Er prüft die Verträge der Kantone unter sich oder mit dem Auslande und genehmigt dieselben, sofern sie zulässig sind (Art. 85 Ziff. 5)."

²⁴⁸ Art. 10, Ziff. 1 BV.

4.3.2. Der Eingriff in die kantonale Steuerhoheit durch die Ratifikation der Wiener Diplomaten- und Konsularkonvention

4.3.2.1. Das Verfassungsrecht

Wie oben festgestellt wurde, ist der Bund allein berechtigt mit dem Ausland Staatsverträge abzuschliessen; die Ratifikation der Wiener Konsular- und Diplomatenkonferenz fiel damit in den unzweifelhaften Kompetenzbereich des Bundesrates.

Da die primäre Kompetenz zur Erhebung von Steuern auf Einkommen und Vermögen bei den Kantonen liegt, wird für Steuererhebungen des Bundes eine regelmässige kompetenzbegründete Norm in der Bundesverfassung benötigt.

Folgende Normen finden sich in der Bundesverfassung und übertragen mithin dem Bund das alleinige Recht auf Besteuerung:

Art. 41 bis BV; Abs. 1:

- a. Stempelabgaben auf Wertpapieren;
- b. Verechnungssteuern auf den Ertrag beweglichen Kapitalvermögens;
- c. Steuern von rohem und verarbeitetem Tabak.

Art. 41 ter BV:

- a. Warenumsatzsteuer auf den Umsatz von Waren, auf der Wareneinfuhr usw. (Abs. 1 lit. a.)²⁴⁹ ;
- b. besondere Verbrauchssteuern auf den Umsatz und der Einfuhr von Erdöl, Erdgas, (Abs. 4, lit. a.) und Bier (Abs. 4, lit. b.) ;

²⁴⁹ Gemeinden und Kantone können Umsätze nicht besteuern, die der Warenumsatzsteuer unterliegen, bzw. die davon befreit werden (Art. 41 ter, Abs. 2 BV).

c. eine direkte Bundessteuer (Abs. 1 lit. c.).

Solange die Ausführungsgesetzgebung für diese Steuer noch nicht erlassen ist, bleibt die Wehrsteuer in Kraft.²⁵⁰

Art. 32 bis BV:

Der Bund ist befugt, Vorschriften über die fiskalische Belastung gebrannter Wasser zu erlassen.

Art. 28 - 30 BV:

Das Zollwesen ist Sache des Bundes; dieser hat das Recht Ein- und Ausfuhrzölle zu erheben (Art. 28), deren Ertrag in die Bundeskasse fällt (Art. 30). Artikel 29 BV stellt die Grundsätze für die Erhebung der Zölle auf. Daraus folgt, dass alle in den Verfassungsartikeln nicht aufgezählten Steuerarten in die Steuerhoheit der Kantone fallen (Art. 3 BV), wobei es zur Erhebung einer Steuer jedoch nicht notwendigerweise einer kantonalen Verfassungsgrundlage bedarf.²⁵¹

Die Steuerkompetenzen, die der Bund kraft Verfassung innehat, und von denen er nachdrücklich Gebrauch macht, weisen, mit einer Ausnahme, folgende Gemeinsamkeiten auf: es handelt sich um indirekte Steuern, die anlässlich eines bestimmten Vorganges erhoben werden. Einzig die Wehrsteuer ist eine direkte Steuer, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, an Ertrag und Vermögen der Steuersubjekte, anknüpft.

²⁵⁰ Die Befugnis zur Erhebung der Warenumsatzsteuer und Wehrsteuer war bis 1982 befristet (Art. 41 ter, Abs. 1 BV).

²⁵¹ Vgl. HOEHN, Ernst. Steuerrecht. Ein Grundriss des Schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium. 2. überarb. Aufl. Bern: Verlag Paul Haupt 1975. S. 19.

Anhand der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen lässt sich erkennen, dass die Regelungen der diplomaten- und konsularrechtlichen Privilegien sowohl die Steuerhoheit des Bundes als auch diejenige der Kantone tangieren.

Bei der Prüfung der Frage, wer durch die Gewährung der zugesagten Privilegien grössere Zugeständnisse zu machen hat, drängt sich der Verdacht auf, dass das Schwergewicht bei den Kantonen liegt, denn gerade eine Befreiung von den indirekten Steuern, für deren Erhebung der Bund zuständig ist, bleibt den ausländischen Vertretern sowohl nach dem Völkergewohnheitsrecht als auch nach den bestehenden Staatsverträgen versagt.

4.3.2.2. Die Staatsverträge

Aus der Tatsache, dass der Bund mit der Entwicklung und Erhaltung der völkerrechtlichen Beziehungen beauftragt ist, lässt sich sein Recht ableiten, in Verträgen auch Materien zu regeln, die an und für sich der Hoheit der Kantone zuzurechnen sind.

Die Wiener Uebereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen sind die ersten Staatsverträge, mit deren Ratifizierung der Bund bindende Normen für die Kantone in Kraft gesetzt hat; die bis dahin noch in Geltung verbliebenen Handels- und Konsularverträge liessen keinerlei positive Umschreibung des Umfangs der Steuerprivilegien zu.

In der Praxis indes waren die Auswirkungen nicht sehr entscheidend. Verschiedene kantonale Steuerbehörden sahen schon vor

dem Inkrafttreten der Wiener Uebereinkommen die darin vereinbarten Steuerprivilegien als Gewohnheitsrechtssätze an. Allerdings wurde das Gewohnheitsrecht von Kanton zu Kanton unterschiedlich ausgestaltet; diese Differenzen konnten infolge der fortgesetzten Empfehlungen des Politischen Departements beseitigt werden. Zudem fanden sich in Vollziehungsverordnungen zum Steuergesetz und zum vom Regierungsrat erlassenen Reglements, Regierungsbeschlüssen sowie Dienstanweisungen Bestimmungen, die ausländische Repräsentanten von der subjektiven Steuerpflicht ausschlossen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass diplomatischen und konsularischen Personen, sei es nun aufgrund von Völkergewohnheitsrecht, Courtoisie oder Vereinbarungen schon vor Inkrafttreten der Wiener Uebereinkommen grosszügige Steuerprivilegien eingeräumt wurden. Freilich konnte erst auf dem Wege eines Staatsvertrages eine Einheitlichkeit in persönlicher und sachlicher Beziehung erzielt werden, insbesondere hinsichtlich der Stellung der konsularischen Vertreter. Obgleich die Wiener Verträge - objektiv betrachtet - einen schwerwiegenden Eingriff in die kantonale Steuerhoheit darstellen, ist dieser jedoch - subjektiv gesehen - in Anbetracht der Praktiken der kantonalen Steuerbehörden ohne weitreichende Auswirkungen geblieben.

In jüngster Zeit sind die Steuerprivilegien zugunsten diplomatischer Missionen und konsularischen Posten durch eigene Gesetze im kantonalen Steuerrecht formuliert worden; bzw. wurde ausdrücklich

auf Befreiungen im Rahmen des Bundes- oder Völkerrechtes verwiesen und damit der Weg für staatsvertragliche Vereinbarungen geebnet.

4.4. Der Umfang der Privilegien

4.4.1. Der begünstigte Personenkreis

Das Ziel des folgenden Abschnittes ist die Beschreibung, welchen Ursprungs die Klassifizierungen des diplomatischen und konsularischen Personals sind, und welche Änderungen durch das Völkergewohnheitsrecht bzw. die Wiener Übereinkommen hinsichtlich des zu privilegiierenden Personenkreises herbeigeführt wurden.

4.4.1.1. Die ersten Kodifizierungen einer Rangordnung

Der Begriff der diplomatischen Vertreter umfasste im Völkergewohnheitsrecht Personengruppen verschiedenster Art. Zu den diplomatischen Vertretern zählten nicht nur die ständigen Repräsentanten der Absendestaaten, sondern auch ausserordentliche Vertreter, die mit Sondermissionen betraut waren. Grundsätzlich wurden letzteren die gleichen Privilegien und Befreiungen zugestanden wie den Erstgenannten²⁵².

²⁵² Vgl. DAHM, Völkerrecht, Band I. S. 315.

Durch das Wiener Reglement von 1815 und das Aachener Protokoll von 1818 wurden erstmals Rangordnungen kodifiziert, die für die diplomatische Praxis der folgenden Jahre von wegweisender Bedeutung waren und den Grundstein für alle Weiterentwicklungen bis hin zu den Wiener Verträgen bildeten.

Es wurde zwischen vier Gruppen unterschieden:

- a. Botschafter und ihnen gleichgestellte die Legaten und Nuntien des Heiligen Stuhles;
- b. Gesandte, denen die Internuntien des Heiligen Stuhles als Vertreter entsprachen;
- c. Minister oder ausserordentliche Gesandte und
- d. Geschäftsträger.

Die Diplomaten aller vier Gruppen waren Repräsentanten der Staaten und Regierungen, die sie vertraten. Nur die Personen der ersten Kategorie hatten jedoch repräsentativen Charakter, während die übrigen diplomatischen Vertreter lediglich besondere Funktionen erfüllten, die ihnen durch den Auftrag des Absendestaates zugewiesen waren. Diese Unterscheidung hatte ihre Wurzeln in dem damals verbreiteten monarchischen Denken der europäischen Staaten. Somit galten allein die Botschaften als persönliche Vertreter des Staatsoberhauptes in dem Staat, in dem sie beglaubigt waren; sie allein hatten das Recht mit dem fremden Staatsoberhaupt zu verkehren²⁵³.

²⁵³ Vgl. DAHM, Völkerrecht, Band I. S. 315.

Eine Einheit bildeten die ersten drei Klassen insofern, als dass jede beim Staatsoberhaupt beglaubigt war. Jeder Angehörige dieser Ränge war berechtigt, als Vertreter einer diplomatischen Mission zu fungieren, gleichgültig welcher Kategorie er angehörte.

Die Geschäftsträger indessen waren beim Aussenminister akkreditiert. Der Rang der Geschäftsträger gliederte sich in zwei Gruppen:

- in die Chefs einer Mission, die nicht von einem Diplomaten höheren Ranges geführt wurde und
- in die "chargés d'affaires ad interim", die, in vorübergehender Vertretung des eigentlichen Missionschefs, dessen Geschäfte während seiner Abwesenheit führten.

Innerhalb der vier obengenannten Kategorien bestand eine weitere Rangordnung, die sich am Zeitpunkt, zu welchem die Ankunft der Diplomaten dem Empfangssaat förmlich mitgeteilt wurde ²⁵⁴, orientierte.

Indes resultierte aus der Unterscheidung nach Klassen, wie sie das Wiener Reglement vorsah, eine gewisse Ungleichheit unter den ausländischen Repräsentanten, da die ihnen durch den Empfangsstaat zukommenden Ehren weitgehend von der politischen Bedeutung des Absendestaates abhingen. So war es im besonderen kleineren Staaten verwehrt, Botschafter zu entsenden bzw. zu empfangen; sie waren durch einen Geschäftsträger vertreten, der jedoch mit dem Staatsoberhaupt des Empfangsstaates nicht verkehren durfte, folglich auch seine eigene Regierung nicht direkt repräsen-

²⁵⁴ Art. 4 des Wiener Reglements über diplomatische Beziehungen.

tieren konnte. Die privilegienrechtliche Stellung diplomatischer Vertreter wurde durch die Klassifizierung nicht berührt; vielmehr waren alle Angehörigen der vierten Kategorie diesbezüglich gleichgestellt.

Eine Änderung trat nach dem Ersten Weltkrieg als Folge der fortschreitenden Demokratisierung ein. Von jedem Land wurden Botschafter entsandt, die allerdings nicht mehr als Vertreter des Staatsoberhauptes, sondern als Repräsentanten ihres Landes fungierten. Dieser Sachverhalt ergab sich auch daraus, dass sie nicht mehr beim Staatsoberhaupt, sondern beim Empfangsstaat beglaubigt waren.

Die fortschreitende Entwicklung in der Diplomatie brachte schließlich die endgültige Abschaffung des Klassensystems innerhalb des Personenkreises der Repräsentanten. Es verblieb jedoch eine Unterscheidung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen diplomatischen Vertretern, je nachdem, ob die Ausübung ihres Amtes im Empfangsstaat für eine gewisse Periode vorgesehen war oder sich nur auf die Erfüllung eines Spezialauftrages beschränkte.

Diese neuere Praxis fand erstmals ihren Niederschlag im Havanna-Abkommen von 1928, wobei die durch das Völkergewohnheitsrecht geprägten Immunitäten und Privilegien beiden Klassen gleichermaßen zukamen.

Weitere Unterteilungen des diplomatischen Personals hinsichtlich einer steuerlich privilegierten Stellung fanden keinen Eingang in die Kodifikationen des 19. Jahrhunderts, eine Tatsache, die sich

dadurch erklärt, dass die Privilegien der diplomatischen Funktionäre zu dieser Zeit in ihrem Ausmass nicht genügend klar umschrieben waren. Es sollte den Empfangsstaaten nicht vorgeschrieben sein, welche Behandlung sie dem übrigen Personal und dessen Familienmitglieder zuteil werden liessen. Die Familienangehörigen des Botschafters selbst genossen absolut identische steuerrechtliche Vergünstigungen.

In den Kodifikationsentwürfen von Bluntschli (1968)²⁵⁵, Fiore (1890)²⁵⁶, des Amerikanischen Institutes für Internationales Recht (1925)²⁵⁷, der Internationalen Amerikanischen Juristenkommission²⁵⁸, der Japanischen Sektion der Gesellschaft für Internationales Recht (1926)²⁵⁹ und auch im Havanna-Abkommen (1928)²⁶⁰ lassen sich lediglich Bestimmungen finden, die eine Steuerbefreiung für diplomatische Abgesandte als Vorsteher der ausländischen Mission vorsehen. Für das in der Mission arbeitende Personal waren folglich keine Vergünstigungen geplant. Einzig im Havanna-Abkommen wird in Artikel 18 Ziffer 3²⁶¹ erwähnt, dass nicht nur die Gegenstände, die der Diplomat zu seinem persönlichen Gebrauch importiert hat, sondern auch solche, die für seine Familie bestimmt sind, vom Einfuhrzoll befreit sind.

²⁵⁵ Harvard Research, S. 151.

²⁵⁶ Harvard Research, S. 157 f.

²⁵⁷ Harvard Research, S. 170.

²⁵⁸ Harvard Research, S. 173.

²⁵⁹ Harvard Research, S. 185.

²⁶⁰ Harvard Research, S. 176 f.

²⁶¹ Harvard Research, S. 176.

Es gab aber auch bedeutende Kodifikationen, die sich eingehend mit der steuerprivilegierten Stellung des offiziellen Missionspersonals und deren Familien sowie den Hausangestellten befassten.

So räumte Artikel 11 der Cambridge Resolution des Institutes für Internationales Recht aus dem Jahre 1895²⁶² den offiziellen Funktionären, die in einer Mission tätig waren sowie deren Familienmitgliedern die gleichen fiskalischen Befreiungen ein wie dem Leiter der Mission. Eine analoge Regelung fand sich in Pesos Kodifikationsversuch aus dem Jahre 1911, in Artikel 135 in Verbindung mit Artikel 130²⁶³. Auch ist die im Jahre 1929 verfasste Resolution des New York Institutes für Internationales Recht zu erwähnen, deren in Artikel 18²⁶⁴ genannten Steuerbefreiungen begünstigter Personenkreise die Idee der Cambridge Resolution reflektieren.

Als bedeutendstes Werk auf diesem Sektor ist der Entwurf der Harvard Law School aus dem Jahre 1932 zu betrachten, in dem versucht wurde, die zu dieser Zeit geltenden Normen diplomatischen Rechtes zu kodifizieren. Die ausführlichen Begriffsbestimmungen und deren Erläuterungen spiegeln sich in der - ca. 30 Jahre später entstandenen - Wiener Konvention über diplomatische Beziehungen wider.

In Artikel 1 des Harvard Entwurfes ist zu lesen²⁶⁵ :

²⁶² Harvard Research, S. 163.

²⁶³ Harvard Research, S. 166.

²⁶⁴ Harvard Research, S. 187.

²⁶⁵ Harvard Research, S. 42 f.

- a. A "state" is a member of the community of nations which maintains diplomatic relations with other members of the community of nations.
 - b. A "mission" consists of a person or a group of persons publicly sent by one state to another state to perform diplomatic functions.
 - c. A "sending state" is a state which sends a mission to another state.
 - d. A "receiving state" is a state to which a mission is sent by another state.
 - e. A "member of a mission" is a person authorized by a sending state to take part in the performance of the diplomatic functions of a mission.
 - f. A "chief of a mission" is a member of a mission authorized by the sending state to act in that capacity.
 - g. The "administrative personnel" consists of the persons employed by the sending state in the administrative service of a mission.
 - h. The "service personnel" consists of the person in the domestic service of a mission or of a member of the mission.
 - i. The "family" of a member of the mission consists of those persons who belong to his family and are also members of his household."
- Die in früheren Kodifikationsentwürfen verwendeten Ausdrücke "Diplomatischer Agent" und "Diplomatischer Offizier" wurden hier bewusst vermieden, da diese Titel durch den Absendestaat verliehen wurden. Auf der Suche nach einem einheitlichen Begriff wurde

ein solcher Repräsentant, soweit er mit der Aufgabe der Leitung einer Mission betraut war, als "Chef der Mission" bezeichnet.

Das unter lit e. übrige Personal einer Mission sollte sich aus Personen zusammensetzen, die vom Absendestaat beauftragt waren, diplomatische Tätigkeiten zu verrichten. Sie sind dem Empfangsstaat zu notifizieren und können nur mit seiner Zustimmung einreisen; zu dieser Gruppe gehören die Berater, Botschaftssekretäre und Attachés.

Um eine neue Gruppe handelt es sich bei dem unter lit. g. genannten Verwaltungspersonal einer Mission, das sich bezüglich der Privilegien sowohl von den Leitern der Mission als auch aufgrund seiner offiziellen Funktion vom Hauspersonal unterschied. Weder das Verwaltungs- noch das Hauspersonal wurden als Mitglieder einer Mission betrachtet; dass dennoch eine Unterscheidung zwischen den beiden Kategorien vorgenommen wurde, schien der Harvard Law School insofern gerechtfertigt, als das Verwaltungspersonal vom Absendestaat bestimmt wurde, während das Hauspersonal in einem privaten Anstellungsverhältnis zu den Missionsmitgliedern stand.

Bezüglich der steuerprivilegierten Stellung der mit einem Mitglied einer Mission im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitgliedern bestanden in vielen Staaten bereits nationale Gesetze und Beschlüsse, die diesem Personenkreis eine gewisse Sonderstellung zuerkannten. Dagegen existierten keinerlei überregionalen Bestimmungen, um ihren steuerrechtlichen Status zu regeln. In der

Praxis wurden allgemein Familienmitglieder hinsichtlich ihrer Privilegien denjenigen Personen gleichgestellt, zu denen sie gehörten, sofern sie mit diesen im gemeinsamen Haushalt lebten. Artikel 22²⁶⁶ des Harvard Entwurfes, der die Befreiung von Steuern behandelt, knüpft, hinsichtlich des Umfanges der Steuerprivilegien, an die ebengenannten Kategorien an:

Die Mitglieder der Mission, zu der auch der Vorsteher sowie dessen Familienmitglieder zählten, waren von sämtlichen nationalen und lokalen Personal- und Einkommensteuern befreit. Das Verwaltungs- und Hauspersonal indessen war nur von der Entrichtung der ihren Lohn betreffenden Einkommenssteuer entbunden. Totale Befreiung von der Einkommenssteuer wurde den Mitgliedern der Mission, ihren Familienangehörigen sowie dem Verwaltungs- und Hauspersonal bezüglich derjenigen Einkünfte gewährt, deren Quellen sich im Ausland befanden; von dieser Privilegierung waren Angehörige des Empfangsstaates ausgeschlossen. Eine Befreiung der Missionsmitglieder von der Vermögenssteuer wurde nur für bewegliches Vermögen gewährt, sofern es nicht zu Ausübung einer nebenberuflichen Tätigkeit verwendet wurde. Von der Steuerbefreiung erfasst wurden ferner die Liegenschaften, die die Missionsmitglieder bewohnten.

Zweifelsfrei weisen der Entwurf der Harvard Law School und die heute gültige Praxis grosse Aehnlichkeiten auf; anders als die vorhergegangenen Kodifikationsentwürfe zielte dieses Werk darauf,

²⁶⁶ Harvard Research, S. 114 f.

nicht nur das Problem zu lösen, welchem Personenkreis Steuerprivilegien zukommen sollten, sondern auch in welchem Umfange sie gewährt werden sollten.

4.4.1.2. Die in der Schweiz vor dem Inkrafttreten der Wiener Konvention praktizierte Klasseneinteilung

Die zu Beginn des 20. Jahrhunderts entstandene Praxis der Völkergewohnheitsrechtes unterschied vier Kategorien des diplomatischen Personals, dem, seinem Rang entsprechend, umfangreiche Privilegien gewährt wurden. Auch das eidgenössische Politische Department ging in seinen Kreisschreiben an die Kantone vom 11.8.1921 und vom 17.10.1947 mit Einschränkungen von dieser Einteilung aus und fixierte damit eine, für die gesamte Schweiz verbindliche Basis für die steuerrechtliche Behandlung diplomatischer Personen.

Zur ersten Klassen gehörte der Chef der diplomatischen Mission, unabhängig davon, ob er den Rang eines Botschafters, Sonderbeauftragten, bevollmächtigten Ministers oder Geschäftsträgers innehatte. Die Geschäftsträger, die gemäss der alten Rangordnung, unter den diplomatischen Vertretern die dritte Klasse einnahmen, sind seit 1940 nicht mehr als Vorsteher einer Mission in der Schweiz vorgekommen.

Die gleichen Privilegien, die den Angehörigen der ersten Kategorie gewährt wurden, standen den mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder zu; diese Sonderstellung bezog sich

auf die Ehefrau, die Kinder sowie die Eltern und Schwiegereltern des Diplomaten²⁶⁷. Unter bestimmten Umständen konnte sogar der Privatsekretär der Ehefrau die gleichen Rechte beanspruchen.²⁶⁸

Zur zweiten Klasse gehörte das sogenannte Personal der ersten Kategorie, auch diplomatisches Personal genannt. In dieser Gruppe waren die päpstlichen Auditoren, Berater, Sekretäre der Diplomaten des zweiten und dritten Ranges, päpstliche Gesandte sowie Sonderbeauftragte zu finden. Unter den letztgenannten befanden sich von Zeit zu Zeit Personen, die mit dem diplomatischen Dienst nicht das geringste zu tun hatten, sondern lediglich ehrenamtlich tätig waren. Ihnen gewährte man die gleichen Privilegien wie den ordentlichen Beauftragten. Sodann gehörten zum Personal der ersten Kategorie alle Attachés, die mit Spezialgebieten wie militärische Beratung; Handel, Finanzen, Wirtschaft, Landwirtschaft, Emigranten, kulturelle und soziale Beziehungen, Luftfahrt, Schifffahrt usw. betraut waren.

In adäquatem Umfange nahmen die mit dem offiziellen diplomatischen Personal in einem Haushalt lebenden Familienmitglieder einen steuerrechtlichen Sonderstatus ein. Abschliessend ist noch der Chef der diplomatischen Kanzlei in dieser Kategorie zu nennen, der insofern eine Sonderstellung bekleidete, als er nicht auf der, durch das eidgenössische Politische Department veröffentlich-

²⁶⁷ Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges, S. 64.

²⁶⁸ Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges, S. 65.

ten Liste publiziert wurde, aber die gleichen steuerrechtlichen Privilegien genoss wie das Personal der ersten Kategorie. Hingegen entsprachen seine zollrechtlichen Vergünstigungen denjenigen des Personals zweiter Klasse.

Eine dritte Kategorie bildeten die Hausangestellten des Chefs der Mission. Zu diesen rechnete man die Köche, Chauffeure, Zimmermädchen, Gärtner usw. Die ihnen gewährten Vorrechte waren auf sie persönlich beschränkt; ihre Familienangehörigen hatten keinerlei Anspruch auf Vergünstigungen. Genausowenig nahmen diejenigen Hausangestellten eine Sonderstellung ein, die für Diplomaten tätig waren, welche der ausländischen Mission nicht in leitender Funktion vorstanden.

Die vierte Klasse schliesslich bestand aus dem Personal der zweiten Kategorie. In diese Gruppe gehörten das offizielle Personal der Mission; das nicht auf der vom Entsendestaat dem eidgenössischen Politischen Department überreichten Liste aufgeführt war. Im besonderen wurde das Verwaltungs- und technische Personal dazugezählt, wie etwa Uebersetzer, Kanzleisekretäre, Assistenten der Militärattachés etc.

Zu dieser Klasse gehörten ferner auch Chauffeure, Gärtner und andere Hausangestellte, die von der Mission angestellt waren ²⁶⁹. Die

²⁶⁹ Bis zum 17. Oktober 1947 wurden diese Personen gemäss Kreisschreiben und Praxis des Eidgenössischen Politischen Departements vom 11.8.1921 nicht zu der Kategorie gezählt, jedoch ab diesem Datum in Angleichung an den Status des Hauspersonals der Vereinten Nationen als Mitglieder dieser Kategorie anerkannt. (vgl. PERRENOUD, S. 66, Anm. 1)

Familienmitglieder der Mitglieder der zweiten Kategorie, mit Ausnahme von deren Eltern, Neffen und Nichten, wurden steuerrechtlich diesen gleichgestellt, wenngleich das gesamte Personal zweiter Kategorie keinen Anspruch auf Vergünstigungen hatte, ihnen jedoch aus Gründen der Höflichkeit derartige Vorteile zugestanden wurden.

In dieser Gruppe ist ferner der diplomatische Kurier zu erwähnen, der in privilegienrechtlicher Hinsicht die gleiche Stellung einnahm wie das Verwaltungs- und technische Personal.

4.4.1.3 Die Klasseneinteilung gemäss des Wiener Uebereinkommens von 1961

In Artikel 1 des Wiener Uebereinkommens über diplomatische Beziehungen werden die im Vertragstext häufig wiederkehrenden Begriffe erläutert:

- a. der Ausdruck "Missionschef" bezeichnet die Personen, die vom Einsendestaat beauftragt ist, in dieser Eigenschaft tätig zu sein.
- b. der Ausdruck "Mitglieder der Mission" bezeichnet den Missionschef und die Mitglieder des Personals der Mission.
- c. Der Ausdruck "Mitglieder des Personals der Mission" bezeichnet die Mitglieder des diplomatischen Personals, des Verwaltungs- und technischen Personals und des dienstlichen Hauspersonals der Mission.

d. der Ausdruck "Mitglieder des diplomatischen Personals" bezeichnet die im diplomatischen Rang stehenden Mitglieder des Personals der Mission.

e. der Ausdruck "diplomatischer Vertreter" bezeichnet den Missionschef und die Mitglieder des diplomatischen Personals der Mission.

f. der Ausdruck "Mitglieder der Verwaltungs- und technischen Personals" bezeichnet die im Verwaltungs- und technischen Dienst der Mission beschäftigten Mitglieder ihres Personals.

g. der Ausdruck "Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals" bezeichnet die als Hausbedienstete bei der Mission beschäftigten Mitglieder ihres Personals.

h. der Ausdruck "privater Hausangestellter" bezeichnet eine im häuslichen Dienst eines Mitgliedes der Mission beschäftigte Person, die nicht Bedienstete des Entsendestaates ist.

i. der Ausdruck "Räumlichkeit der Mission" bezeichnet ungeachtet der Eigentumsverhältnisse die Gebäude oder Gebäudeteile und dazugehörige Gelände, die für den Zweck der Mission verwendet werden, einschliesslich der Residenz des Missionschefs.

Wie aus den Erläuterungen hervorgeht, hat man im Wiener Uebereinkommen bewusst auf eine Benennung nach Kategorien und Klassen verzichtet; stattdessen prägte man Begriffe, unter die sich das gesamte Personal einer Mission, einschliesslich ihrer Familienangehörigen, subsumieren lassen.

Die in der Schweiz zugelassenen Titel und Rangfolgen richten sich massgeblich nach den im Wiener Uebereinkommen definierten Personenkreisen.

Wenngleich in der Folge von den in der Schweiz anerkannten Kategorien die Rede sein wird, so sind diese doch nicht mit denjenigen zu verwechseln, die vor dem Inkrafttreten der Wiener Konvention offiziell jeweils eine Klasse bildeten²⁷⁰. Sie dienen hier lediglich als Unterscheidungsmerkmale.

Die vom eidgenössischen Politischen Department unterschiedenen Gruppierungen:

Das eidgenössische Politische Departement hat im Anschluss an die Ratifikation des Wiener Uebereinkommens durch den Bundesrat folgende Richtlinien erlassen, nach denen die jeweiligen Kategorien vier Ueberbegriffen unterstellt werden ²⁷¹:

1. Zur ersten Gruppe gehören die diplomatischen Missionen. Sie müssen ihren Sitz in Bern oder in der Hauptstadt eines dritten Staates haben, wenn der Missionschef dort ebenfalls beglaubigt ist. Es kann sich dabei um eine Nuntiatur, Botschaft, Gesandtschaft oder diplomatische Kanzlei handeln, die gesamthaft die Kategorie a. bilden.
2. Zur zweiten Gruppe gehören Mitglieder der diplomatischen Missionen. Es sind dies der Missionschef, die Mitglieder des diplomatischen Personals, die Mitglieder des Verwaltungs- und techni-

²⁷⁰ Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges. S. 105.

²⁷¹ Vgl. Regelung der diplomatischen Vorrechte und Immunitäten in der Schweiz, herausgegeben vom EPD, 1963.

schen Personals und die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Mission.

2.1 Der Missionschef

Der Absendestaat hat auf dem diplomatischen Wege ein Gesuch für die Erteilung des Agreement für seinen Missionschef zu stellen. Auf dem gleichen Wege wird ihm bekanntgegeben, ob dem Gesuch stattgegeben wird. Bei einer Verweigerung sind keine Gründe zu nennen.

Hat ein Missionschef das eidgenössische Agreement erhalten, so wird er bis zu dem Zeitpunkt, zu dem er sein Beglaubigungsschreiben dem Bundesrat oder dem Vorsteher des Politischen Departements überreicht, als "ernannter" Nuntius, Botschafter-Minister oder ständiger Geschäftsträger bezeichnet. Innerhalb jeder Klasse richtet sich die Rangfolge der Missionschefs nach der Reihenfolge der Ueberreichung ihrer Beglaubigungsschreiben. Diese Ueberreichung erfolgt grundsätzlich in der Reihenfolge der Ankunft der Missionschefs in Bern, Nuntius, Botschafter und Minister werden beim Bundesrat, ständige Geschäftsträger beim Politischen Departement beglaubigt.

2.2. Die Mitglieder des diplomatischen Personals werden vom Entsendestaat nach freiem Ermessen genannt. Eine Ausnahme bilden die Mitglieder der Militärmarine und Luftattachés, deren Namen und Lebensläufe dem Politischen Departement zwecks Zustimmung unterbreitet werden müssen.

Grundsätzlich wird erwartet, dass das diplomatische Personal aus Angehörigen des Absendestaates besteht; ausnahmsweise sind aber auch Angehörige von Drittstaaten zugelassen. Schweizer Staatsbürger dagegen kommen für dieses Amt nicht in Frage.

Die Ankunft von Mitgliedern des diplomatischen Personals ist in der Schweiz im voraus zu notifizieren.

Wie auch bei den Missionschefs, richtet sich die Rangfolge der Mitglieder des diplomatischen Personals innerhalb beider Klassen nach der Reihenfolge der Notifikationen ihres Amtsantritts. Zwischen den folgenden Klassen wird unterschieden:

a. Geschäftsträger ad interim

Ihre Namen sind dem Politischen Departement durch den Missionsschef oder den zuständigen Minister des Entsendestaates zu notifizieren.

Befindet sich kein Mitglied des diplomatischen Personals in der Schweiz, so können die laufenden Verwaltungsangelegenheiten einem Mitglied des Verwaltungs- oder technischen Personals übertragen werden. Ist auch diese Gruppe nicht vertreten, so kann ein in Bern wohnhafter Konsularbeamter diese Tätigkeit übernehmen. Er wird dann als der mit der Betreuung der laufenden Geschäfte der Mission beauftragte Beamte (*Chargé des affaires de la mission*) bezeichnet.

b. Minister (die nicht als Missionschefs fungieren)

c. "Ministres-conseillers" (Minister-Botschaftsräte bzw. Minister-Legationsräte)

d. Botschafts- oder Legationsräte

e. Auditoren, Botschafts- oder Legationssekretäre 1., 2. und 3. Klasse

f. Botschafts- oder Gesandtschaftsattachés

g. Spezialattachés und Adjunkte der Spezialattachés, welche disziplinarisch dem Missionschef unterstellt sind. Dazu gehören Militär-, Marine- oder Luft-, Handels-, Finanz-, Wirtschafts-, Kultur-, Presse-, Landwirtschafts-, Wissenschafts-Attachés usw.

h. Kanzleivorsteher, sofern der Entsendestaat sie ebenfalls unter die Mitglieder des diplomatischen Personals einreicht.

Dieser Kategorie steuerprivilegienrechtlich gleichgestellt sind die unter Ziffer 1 erwähnten Familienangehörigen des diplomatischen Personals.

2.3. Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals

Diese Kategorie setzt sich zusammen aus Kanzleivorsteher, Vizekanzler, Kanzlisten, Kurieren, Dolmetschern, Stenodaktylographinnen usw.

Gleiche steuerrechtliche Vergünstigungen geniessen die unter Ziffer 2 genannten Familienangehörigen des Verwaltungs- und technischen Personals.

2.4. Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Mission

Dieser Personenkreis darf ausschliesslich für die Mission tätig sein. Es gehören dazu Weibel, Laufburschen, Gärtner, Chauffeure, Köchinnen usw.

Ihnen steuerrechtlich gleichgestellt sind ihre unter Ziffer 3 genannten Familienangehörigen.

3. Zur dritten Gruppe gehören das Privatpersonal und die privaten Hausangestellten der Mitglieder der Mission. Diese Personen dürfen nur im Dienst der Missionsmitglieder angestellt und beschäftigt sein. Vorrechte dürfen auch sie nur dann beanspruchen, wenn sie entweder zum Privatpersonal des Missionschefs gehören oder aber als Hausangestellte für die Mitglieder des diplomatischen- oder Verwaltungs- und technischen Personals tätig sind. Im letzteren Falle müssen sie die gleiche Staatsangehörigkeit wie ihre Arbeitgeber besitzen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen nur hinsichtlich der Beiträge für die soziale Sicherheit sowie der Steuer und sonstigen Abgaben auf ihre Dienstbezüge.

Zu dieser Gruppe gehören insbesondere Privatsekretäre, Dolmetscher, Hausangestellte (Chauffeurs, Köche usw.). Auf die gleichen Vorrechte können sich diejenigen Familienangehörigen berufen, die unter Ziffer 2 im folgenden aufgezählt sind.

4. Zur vierten Gruppe sind die Familienangehörigen der unter Ziffer 2.2. und 2.3. als Berechtigte aufgeführten Personen zu zählen. Wie bereits erwähnt, genießen sie die gleichen Vorrechte wie die im Dienste der Mission stehenden Verwandten. Voraussetzung ist jedoch das sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen und deren Haushalt angehören.

Zu den in Betracht kommenden Familienangehörigen, die steuerrechtlich in gleicher Weise privilegiert sind wie die Mitglieder der

diplomatischen Mission, zählen Ehefrau, Kinder, Eltern, Schwiegereltern, Schwester und Schwägerin. Dieser Personenkreis wird in dessen je nach Rang des Missionsmitgliedes eingeschränkt, was in der Folge darzustellen ist.

4.1. Die Ehefrauen

Die Ehefrauen aller Missionsmitglieder sind gleichermassen steuerrechtlich privilegiert wie ihre Ehemänner, sofern sie mit diesen unter einem Dach wohnen. Ausnahmen können dann vom Politischen Departement bewilligt werden, wenn gesundheitliche Gründe oder die Ausbildung der Kinder eine andere Situation verlangen.

Bei den Ehefrauen des Privatpersonals und der privaten Hausangestellten der Missionschefs sowie der ausländischen Mitglieder der Mission ist die Steuerprivilegierung von der Tatsache abhängig, dass diese die gleiche Staatsangehörigkeit wie ihre Arbeitgeber besitzen.

4.2. Die Kinder

Auch die Kinder aller Missionsmitglieder können unter gewissen Bedingungen die gleichen fiskalischen Vorrechte beanspruchen wie ihre Eltern, vorausgesetzt sie wohnen mit dem Hauptberechtigten unter einem Dach. Ausnahmen können vom Politischen Departement genehmigt werden, wenn Gründe der Gesundheit, der Ausbildung oder der Grad der elterlichen Fürsorge dafür sprechen.

Bei Kindern des Privatpersonals oder der privaten Hausangestellten des Missionschefs sowie der ausländischen Mitglieder der Mis-

sion wird analog zum Status der Ehefrauen verlangt, dass sie die gleiche Staatsangehörigkeit besitzen wie der Arbeitgeber ihrer Eltern.

4.3. Die Eltern

Ob die Eltern eines Missionsmitgliedes dem Hauptberechtigten privilegiengerechtlich gleichgestellt sind, hängt massgeblich von dessen Rang und Zivilstand ab. Allein die Eltern des Missionschefs können die fraglichen Vergünstigungen uneingeschränkt beanspruchen. Dagegen geniessen die Eltern der Mitglieder des diplomatischen Personals und der Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals nur dann einen privilegierten Status, wenn die Hauptberechtigten ledig, verwitwet oder geschieden sind und einen eigenen Haushalt führen.

4.4. Die Schwiegereltern

Die Schwiegereltern sind den Eltern eines Missionsmitgliedes gleichgestellt. So können auch sie, unter der Bedingung, dass ihr Schwiegersohn die Mission leitet, die ihm zustehenden Privilegien beanspruchen.

Selbst die Schwiegereltern eines Mitgliedes des diplomatischen Personals oder des Verwaltungs- und technischen Personals sind dann privilegiengerechtigt, wenn ihr Schwiegersohn verwitwet oder geschieden ist und einen eigenen Haushalt besitzt.

4.5. Schwestern und Schwägerinnen

Ist ein Missionsmitglied ledig, verwitwet oder geschieden, unabhängig von seinem Rang, so können sich seine mit ihm zusammen-

wohnenden Schwestern und Schwägerinnen auf die ihm zustehenden Vergünstigungen berufen.

4.6 Die Ehemänner von weiblichen Missionsmitgliedern

Die Ehemänner von weiblichen Missionsmitgliedern aller Ränge können keinerlei Vorrechte beanspruchen. Doch steht ihnen wenigstens das Recht zu, ihre Namen in der Diplomatenliste führen zu lassen.

4.4.1.4. Die völkerrechtlichen Ursprünge einer Einteilung nach Klassen

Der Ursprung der Konsulate in der heute existierenden Form geht auf das frühe Mittelalter zurück. Bereits Ende des 11. Jahrhunderts gab es an den Hafenplätzen und in den Handelsstädten um das Mittelmeer Personen, die den Titel "Konsul" getragen haben. Aus Schifffahrtsberichten geht hervor, dass die genaue Bezeichnung "consules marinariorum et mercatorum" gewesen ist ²⁷². In der Zeit der Kreuzzüge oblagen den Konsuln besondere Funktionen; gemäss dem, im Mittelmeer allgemein anerkannten Personalprinzipien hatten sie gegenüber den niedergelassenen Handeltreibenden die heimatlichen Gesetze zur Anwendung gelangen zu lassen. Man nannte sie deshalb "consuls d' outre mer" oder "consuls à

²⁷² BONFILS, Lehrbuch des Völkerrechts. S. 388.

l'étranger". Für die eigenen Staatsangehörigen schlossen sie Verträge mit dem muselmanischen Reich, welche Sicherheit und Religionsfreiheit garantierten ²⁷³.

Wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen den damaligen Konsuln und den heutigen ist indessen die Art ihrer Ernennung. Werden dem Konsul heute Titel und Aufgaben durch den Staat übertragen, so waren es damals Kaufleute, die einen Stellvertreter aus ihrer Mitte zu ihrem Repräsentanten wählten ²⁷⁴.

Erst mit dem Westfälischen Frieden im Jahre 1648 wurden Stellung und Funktion der Konsuln klar umrissen. Anfang des 20. Jahrhunderts kristallisierte sich die Einteilung in Generalkonsuln, Konsuln und Vizekonsuln heraus, die allerdings vorwiegend in der Bildung von Konsularbezirken begründet lag. Die Abgrenzung der Konsularbezirke erfolgte nach Uebereinkunft zwischen Absende- und Empfangsstaat; von der Bedeutung, die einem Konsularbezirk zugemessen wurde, hing der Rang des zuständigen Konsuls ab. Die Vizekonsuln amtierten zumeist als Konsulstellvertreter bei einem Generalkonsul bzw. Konsul.

Die weitere Unterteilung innerhalb der Klasse der vollamtlich bestellten Konsuln soll hier nicht weiter interessieren, da sie überwiegend staatsrechtlichen Charakter hat.

Dagegen ist die Unterscheidung zwischen Berufskonsuln und Honorarkonsuln für den Empfangsstaat von eminenter Bedeutung. Le-

²⁷³ Vgl. HOLTZENDORFF, Franz von. Encyclopädie der Rechtswissenschaft. 1877, 1882. Kapitel: Konsularwesen.

²⁷⁴ JAQUET, Alfred. S. 20 f.

diglich Erstgenannte sind hauptberuflich als Konsuln tätig; sie sind bei festem Gehalt auf Dauer angestellt und haben über die entsprechenden beruflichen Qualifikationen zu verfügen. Letztere sind nebenberuflich als Konsuln tätig; sie beziehen kein festes Gehalt, sondern haben nur Anspruch auf Gebühren. Sie besitzen in der Regel die Staatsangehörigkeit des Empfangsstaates und sind meist in der Wirtschaft tätig ²⁷⁵.

Ob ein Staat Berufs- oder Wahlkonsuln mit der Vertretung seiner Interessen betraut, und für welche Art von Konsuln er eine hauptberufliche Tätigkeit für erforderlich hält, entscheidet der Absendestaat nach eigenem Ermessen ²⁷⁶.

Nachdem das Völkerrecht bis in das 20. Jahrhundert den vollamtlichen Konsuln Privilegien als "Ausfluss von Höflichkeit" zugestanden hatte, versteht es sich von selbst, dass Honorarkonsuln bei ihren limitierten Arbeitseinsätzen nicht im entsprechenden Umfang begünstigt werden. Massgebend dafür war unter anderem, dass der Wahlkonsul Angehöriger des Empfangsstaates sein durfte, und sich somit auch sein fester Wohnsitz in der Regel im Heimatstaat befand.

²⁷⁵ Vgl. BERBER, Lehrbuch des Völkerrechts. Paragraph 42, S. 300.

²⁷⁶ Vgl. DAHM, Völkerrecht. S. 365.

4.4.1.5. Die Ansätze einer Klassifizierung des ausländischen konsularischen Personals in der Schweiz

Um eine grösstmögliche Gleichbehandlung der ausländischen Konsularposten in allen Kantonen zu erzielen, informierte das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement am 11. August 1921 die Polizeidirektionen der Kantone über die völkerrechtlich anerkannten und somit auch für die Schweiz massgeblichen Kategorien ²⁷⁷.

Danach unterscheidet man folgende zwei Gruppen:

a. - die Konsuln, die vom Bundesrat das Exequatur erhalten haben, seien sie Berufs- oder Honorarkonsuln(Geschäftsleute, Handeltreibende) sowie ihre Frauen und Kinder.

- Die Berufskonsularbeamten, die in der Schweiz angestellt sind, das sind die durch die Regierung selbst ernannten, dauernd angestellten Beamten, die neben ihrem Amte keinen anderen Beruf ausüben sowie ihre Frauen und Kinder.

Das in dieser ersten Kategorie aufgeführte Personal bildet die Gruppe der hohen Personalbeamten.

b. Das übrige Konsularpersonal, bestehend aus den durch den Konsul oder durch eine Verwaltung aufgenommenen einfachen Angestellten, selbst wenn sie nebenbei keinen anderen Beruf ausüben (Kanzlisten, Kanzleigehilfen usw.)

Das Justiz- und Polizeidepartement verwies ferner darauf, dass in anderen Staaten der ersten Kategorie die Gewährung gewisser Be-

²⁷⁷ Kreisschreiben des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom 12.8.1921 (Anhang).

günstigungen, wie z.B. Steuerfreiheit, üblich sei; der Umfang der Privilegien entspreche jedoch nicht demjenigen des diplomatischen Personals.

Dem Personenkreis der zweiten Kategorie dagegen müsste keinerlei Vorzugsstellung eingeräumt werden. Der Hinweis auf die im Ausland gewährten Vergünstigungen war vor allem als Empfehlung an die kantonalen Steuerämter zu verstehen, dem ausländischen Konsularpersonal der ersten Kategorie die entsprechenden Steuererleichterungen bzw. -befreiungen zuzugestehen.

4.4.1.6. Die Einteilung des konsularischen Personals aus der Sicht des Zürcher Regierungsrates

So geht aus dem Zürcher Regierungsratsbeschluss vom 18.12.1920 ²⁷⁸ hervor, dass "gemäss feststehender Praxis" der Konsul, Generalkonsul, Vizekonsul, Generalagent und Konsulartaché sowie ihnen gleichgestellte Spezialbevollmächtigte bezüglich aller Einkünfte und jeglichen Vermögens von den allgemeinen direkten Steuerbefreit sind, sofern sie nicht im Kanton Zürich Grundeigentum besitzen, Handel treiben oder ein Gewerbe ausüben, sei es in einem selbstständigen Unternehmen oder als Teilhaber in irgendeiner Form.

Dem Kanzleipersonal wurde indes keine Steuerfreiheit zugestanden, nur der Kanzler kam nach entsprechender Abänderung der bis dahin geltenden Praxis in ihren Genuss. Des weiteren wird im Regierungsratsbeschluss ausdrücklich betont, dass die Steuerfreiheit

²⁷⁸ Zürcher Regierungsratsbeschluss vom 18.12.1920 (Anhang).

nicht nur den Leitern der Konsulate zu gewähren ist, sondern allen Beamten der konsularischen Laufbahn sowie dem Kanzler. Selbst die in der Völkerrechtspraxis wohl älteste Unterscheidung, diejenige zwischen Berufs- und Honorarkonsul, hat sich beim Zürcher Regierungsrat bzw. beim zuständigen Steueramt in einer differenzierten fiskalischen Behandlung niedergeschlagen; danach wurde Steuerfreiheit lediglich den Berufskonsuln zugestanden. Den Honorarkonsuln kam einzig das Privileg zu, Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Konsul nicht besteuern lassen zu müssen.

Der zitierte Beschluss des Zürcher Regierungsrates lässt eine Tendenz zur Klassifizierung des konsularischen Personals erkennen, wenn auch die Unterscheidung zwischen Beamten der konsularischen Laufbahn einerseits und dem Kanzleipersonal andererseits, unter Berücksichtigung der Sonderstellung des Kanzlers auf Dauer nicht genügen konnte.

Sechs Jahre später wurde unter besonderer Beachtung des Kreis-schreibens des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom 11.8.1921 vom Zürcher Regierungsrat ein überarbeiteter Beschluss verlautbart ²⁷⁹, in dem erstmals Konsularbeamte erwähnt wurden, die nicht die konsularische Laufbahn eingeschlagen hatten und nun den schweizerischen Kanzleisekretären gleichgestellt wurden.

Diesem Personenkreis wurde mit dem Beschluss ebenfalls Steuerfreiheit, unter der Bedingung der Reziprozität seitens des Absende-

²⁷⁹ Regierungsratsbeschluss vom 1.4.1926 (Anhang).

staates, zugebilligt. Damit erhielten auch die Berufskonsularbeamten einen - wenn auch durch obige Bedingungen eingeschränkten - fiskalischen Sonderstatus.

4.4.1.7. Die aktuelle Einteilung des konsularischen Personals aus der Sicht des eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements

Die heutige Einteilung in Kategorien von privilegierten ausländischen Konsularmitgliedern in der Schweiz lehnt sich selbstverständlich an die im Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen vereinbarten Richtlinien an.

Die Gliederung ist umfassender und klarer als alle vorangegangenen Klassifizierungsversuche. Insbesondere wurde angestrebt, alle irgendwie mit dem Konsulat in Zusammenhang stehenden Personenkreise zu erfassen, und ihre Privilegien sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht zu umschreiben.

a. Die Kategorien der Berechtigten

Einen Anspruch auf konsularische Vorrechte haben in erster Linie die konsularischen Posten mit Sitz in der Schweiz und ihre in der Schweiz wohnhaften Mitglieder. Den Konsularabteilungen diplomatischer Missionen in Bern, einschliesslich der ihnen zugeteilten Mitglieder des Personals, werden entsprechend Erleichterungen eingeräumt.

Nur Berufsbeamte können die der entsprechenden Personalkategorie zustehenden Vorrechte wahrnehmen, und zwar nur, wenn sie ausländische Staatsangehörige sind. Sind sie jedoch im Besitz der Schweizer Staatsangehörigkeit, so sind sie den Honorarkonsular-

beamten gleichgestellt ²⁸⁰. Steuerfreiheit können sie somit nur für diejenigen Einkünfte beanspruchen, die sie für die Wahrung dienstlicher Aufgaben vom Absendestaat erhalten. Eine analoge Behandlung erfahren Berufskonsularbeamte mit ausländischer Staatsangehörigkeit, sofern sie ihren ständigen Wohnsitz in der Schweiz begründen. Zwischenstaatliche Vereinbarungen können diese Vereinbarungen abändern.

Die privilegienrechtliche Stellung des Honorarkonsuls als Posten - chef wird indessen unabhängig von Wohnsitz und Staatsangehörigkeit gehandhabt. So wird ihm in jedem Falle Steuerfreiheit auf alle Entschädigungen und Zulagen gewährt, die er als Entgelt für seine konsularische Tätigkeit vom Entsendestaat erhält.

b. Definitionen der Amtsbezeichnungen des Berufs- und Honorarkonsularpersonals

b1. Unter Berufskonsularpersonal sind "Berufskonsularbeamte" und "Berufskonsularangestellte" zu verstehen.

Sämtliche zu diesen Kategorien zählenden Personen stehen im Dienste des Absendestaates und sind mit Amtspflichten betraut, die als konsularische Aufgaben anzusehen sind. Neben der Erfüllung der ihnen übertragenen Pflichten, üben sie keine andere Erwerbstätigkeit aus.

b 2. Honorarkonsularpersonal

²⁸⁰ Konsularische Einteilungen des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements. S. 2.

Das Honorarpersonal eines konsularischen Postens besteht aus "Honorarkonsularbeamten" und "Honorarangestellten", die zum Zeitpunkt der Uebertragung der konsularischen Aufgaben ihren Wohnsitz bereits in der Schweiz haben. Voraussetzung für das Tätigwerden ist bei Angehörigen von Drittstaaten der Ausländerausweis "C" und bei Angehörigen von Drittstaaten der Ausländerausweis "B"²⁸¹. Diese Regelung beruht auf ausländerpolizeilichen Vorschriften. Da das Honorarkonsularpersonal nicht vollamtlich die Interessen des Entsendestaates wahrnehmen muss, ist ihm eine zusätzliche Erwerbstätigkeit grundsätzlich gestattet. Indes haben sie die Vorschriften über Aufenthalt und Arbeitseinwilligung in der Schweiz zu beachten.

c. Die Klassifizierung der Berechtigten

1. Der konsularische Posten

Um die im Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen genannten Privilegien in Anspruch nehmen zu können, hat der Entsendestaat die für einen konsularischen Posten relevanten Errichtungsvorschriften zu beachten.

Vorderhand gehört dazu ein Gesuch an das Politische Departement, in dem der Sitz, die Klasse und der Konsularbezirk des gewünschten konsularischen Postens aufgeführt werden müssen. Die Zustimmung erfolgt auf diplomatischem Weg. Die Konsularbezirke sollen sich nicht überschneiden und sind überdies an die kantonalen Grenzen gebunden. Es bleibt dem Absendestaat freige-

²⁸¹ Konsularische Einteilungen des EJPD. S. 3.

stellt, ob er einen Posten einem anderen unterzuordnen wünscht. Ein konsularischer Posten kann aus einem Generalkonsulat, einem Konsulat, einem Vizekonsulat oder aus einer Konsularagentur bestehen. Massgebliche Voraussetzung ist, dass dem konsularischen Posten ein eigener Konsularbezirk zugeteilt ist, und er in diesem seinen Sitz hat.

Nach Absprache mit dem Eidgenössischen Politischen Departement ist es möglich, dass im gleichen Konsularbezirk Vizekonsulate und Konsularagenturen errichtet werden; diese Niederlassungen werden jedoch nicht "konsularische Posten" genannt, da sie dem Posten, in dessen amtsbereich sie sich befinden, untergeordnet sind. Personen, die dem Vizekonsulat oder der Konsularagentur zugeteilt sind, üben ihre Amtstätigkeit kraft des Exequatur aus, das dem Chef des übergeordneten Postens zugeteilt worden ist ²⁸².

Konsularisches Personal, das einem konsularischen Posten zugeteilt ist, darf nicht ohne ausdrückliche Genehmigung des Politischen Departements in einem, ausserhalb des eigenen Konsularbezirks gelegenen Bezirk tätig werden ²⁸³.

c 2. Chefs konsularischer Posten

Die Bezeichnung des leitenden Konsularbeamten und der Rang des Postens stimmen in der Regel miteinander überein; die Postenchefs können Berufs- oder Honorarkonsularbeamte sein und bezüglich ihrer Nationalität existieren keinerlei Vorschriften. Besteht

²⁸² Konsularische Einteilungen des EJPD. S. 6.

²⁸³ Konsularische Einteilungen des EJPD. S. 7.

ausnahmsweise Ungleichheit zwischen dem Rang des Postenchefs und demjenigen des konsularischen Postens, so gilt bei ranghöherem Posten der Leiter als Verweser (wenn z.B. ein Vizekonsul ein Konsulat leitet).

Entsprechend der Bezeichnung des konsularischen Postens werden deren Vorsteher Generalkonsuln, Konsuln, Vizekonsuln oder Konsularagenten genannt. Bei allen muss es sich um Leiter von Posten handeln, die einem eigenen Konsularbezirk vorstehen. Um ihre Amtsgeschäfte aufnehmen zu können, benötigen die Postenchefs das Exequatur des Schweizerischen Bundesrates, um das beim Politischen Departement auf diplomatischem Wege nachgesucht wird. Dem Gesuch wird die sogenannte Bestallungsurkunde beigelegt, in der die Personalien, der Rang, die zugeteilte Tätigkeit als Berufs- oder Honorarkonsul sowie der zu übernehmende konsularische Posten genannt sind. Ferner soll aus ihr auch die Amtsbefugnis des Gesuchstellers ersichtlich sein. Jede spätere Aenderung bedarf der Zustimmung des Bundesrates.

Der Beginn des Privilegiengenusses fällt zeitlich nicht mit dem Erhalt des Exequatur zusammen, da ein Postenchef bereits vorher seine Amtstätigkeit im Empfangsstaat aufnehmen darf ²⁸⁴, und vom Zeitpunkt der Einreise an seinen Sonderstatus innehat.

Bis zur Ueberreichung der Exequatur vom Eidgenössischen Politischen Departement an den Absendestaat wird der Postenchef als zeitweiliger Verweser bezeichnet. Sind alle Formalitäten abge-

²⁸⁴ Konsularische Einteilungen des EJPD. S. 8.

schlossen, so richtet sich die Rangfolge der konsularischen Postenchefs innerhalb einer jeden Klasse nach dem Datum, zu welchem ihnen das Exequatur erteilt worden ist. Honorarpostenchefs sind innerhalb einer gleichen Klasse den Berufspostenchefs nachgeordnet.

Unterhält ein Absendestaats keine eigene Botschaft in der Schweiz, so ist der ranghöchste konsularische Postenchef dieses Staates berechtigt, mit dem Politischen Departement direkt zu verkehren. Jedoch gewährleistet selbst die Ausübung diplomatischer Aufgaben nicht die Inanspruchnahme diplomatischer Vorrechte.

c 3. Berufskonsularbeamte können vom Entsendestaats nach freiem Ermessen ernannt werden. Sie können ihre Amtsgeschäfte in dem Augenblick aufnehmen, in dem sie vom Politischen Departement ihre Zulassung erhalten haben. Auch sie haben ein Gesuch an die zuständige Behörde zu stellen, das Namen, Vornamen, Art der Beamtung (Kategorie) und Klasse enthält. Die Ankunft eines Berufskonsularbeamten muss im voraus angezeigt werden. Die Rangfolge innerhalb der Klasse der Berufskonsularbeamten richtet sich in der Schweiz nach dem Datum ihrer Ankunft. Hingegen ist der Entsendestaats berechtigt, die Rangfolge der Konsularbeamten innerhalb des Postens seinem Wunsche entsprechend zu regeln.

In jedem Falle sind in allen Klassen die Honorarkonsularbeamten den Berufskonsularbeamten nachgeordnet.

Zu der Kategorie der Berufskonsularbeamten zählen folgende sechs Gruppen:

- Interimistischer Verweser (unabhängig vom Titel bestimmt sich ihr Rang nach dem Datum, an welchem dem Politischen Departement ihre Tätigkeit notifiziert worden ist.)

- Generalkonsul, Adjunkte
- Konsuln, die nicht Postenchef sind
- Konsul- Adjunkte, Prokonsuln
- Vizekonsuln, die nicht Postenchefs sind
- Konsularattachés

c 4. Konsularangestellte

Die Aufnahme der konsularischen Tätigkeit seitens der Konsularangestellten ist ebenfalls einer Bewilligung seitens des Politischen Departements unterworfen; die Bewilligung erfolgt in der Regel in einer Benachrichtigung.

Zu den Konsularangestellten gehören folgende sieben Klassen:

- Konsularagenten, die nicht als Leiter eines Postens fungieren
- Kanzler (Kanzleichefs)
- Vizekanzler
- Kanzleisekretäre und Kanzleigehilfen
- Konsularkuriere
- Dolmetscher
- Stenodaktylographinnen

c 5. Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals

Bei dieser Kategorie handelt es sich um Personen, die ausschliesslich zur Verrichtung von Hausdienstgeschäften im konsularischen

Posten angestellt sind; dazu gehören z.B. Chauffeure, Weibel, Laufburschen, Gärtner.

c 6. Privatpersonal und private Hausangestellte der konsularischen Postenchefs und der Konsularbeamten

Die Aufgabe dieses Personenkreises besteht ausschliesslich in der Betreuung privater Haushalte.

Eine Vorrechtsstellung kommt hier vorderhand dem Privatpersonal und den privaten Hausangestellten des Postenchefs zu; die Mitglieder des Privatpersonals von Konsularbeamten sind ihnen gleichgestellt, wobei folgende Bedingung erfüllt werden muss: Ist der Arbeitgeber nicht Postenchef, müssen sie die gleiche Staatsangehörigkeit besitzen wie er selbst. Anderfalls beschränken sich die Privilegien des oben genannten Privatpersonals auf den Genuss eines Sonderstatus hinsichtlich der Beiträge für die soziale Sicherheit sowie der Steuern und Gebühren für ihre Dienstbezüge.

Zu dieser Kategorie zählen:

- Privatsekretäre
- Dolmetscher
- Hausangestellte (Chauffeur, Köchinnen usw.)

c 7. Familienangehörige des unter c2., c3., c4., c5., und c6. genannten, ausländischen berechtigten Berufskonsularpersonals

Familienangehörige , die mit den Mitgliedern der genannten Kategorien in einem Verwandtschaftsverhältnis stehen, kommen je nach Rang des Hauptberechtigten ebenfalls in den Genuss steuer -

rechtlicher Vergünstigungen, sofern sie mit ihm in einer Hausgemeinschaft wohnen und keiner Erwerbstätigkeit nachgehen.

Folgende Familienangehörigen sind gemäss herrschender Praxis privilegiert:

- die Ehefrau
- die Kinder
- Mutter, Schwiegermutter, Schwester und Schwägerin

Neben den bereits genannten Bedingungen, die die angeführten Familienmitglieder generell zu erfüllen haben, werden weitere Anforderungen gestellt, die jeweils von der Stellung des Hauptberechtigten abhängen. In der Folge werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Vorrechten der obengennannten Personen erläutert.

c 7.1 Die Ehefrau

Die Ehefrauen aller unter c 2. bis c 6. aufgezählten Personenkategorien können die gleichen Vergünstigungen beanspruchen wie ihre Ehegatten, sofern sie mit diesen unter einem Dach wohnen. Ausnahmen von dieser Bedingung werden vom Politischen Departement bewilligt, wenn gesundheitliche Gründe vorliegen oder die Ausbildung der Kinder auf dem Spiel steht.

Eine weitere Differenzierung wird bei Ehefrauen der unter c 6. erwähnten Kategorie vorgenommen: Entsprechend dem Status ihrer Gattin nur vorzugsberechtigt, wenn ihre Ehemänner zum Privatpersonal oder zu den Hausangestellten des Postenchefs gehören.

Ehefrauen von Mitgliedern des Privatpersonals, die ausländische Berufskonsularbeamte betreuen, teilen den Anspruch ihrer Gatten nur, wenn diese die gleiche Staatsangehörigkeit wie ihre Arbeitgeber besitzen.

Die Einschränkung ist insofern verständlich, da den Ehefrauen nicht mehr Vorrechte zugewilligt werden können als den Hauptberechtigten selbst.

c 7.2 Die Kinder

Die Kinder der unter den Buchstaben c2., bis c5., aufgezählten Hauptberechtigten genießen die gleichen Privilegien sofern sie unter einem Dach wohnen. Auch hier sind Ausnahmeregelungen möglich, die vom Politischen Departement beurteilt und bewilligt werden müssen. Für Ausnahmen sprechende Gründe sind Probleme bezüglich der Gesundheit, der Ausbildung oder der elterlichen Fürsorge.

Handelt es sich um Kinder von Angehörigen der Kategorie c6., so entspricht ihre Sonderstellung derjenigen ihrer Eltern, d.h. der Hauptberechtigte muss dem Privatpersonal oder den Hausangestellten zugeordnet sein. Den Kindern eines Hauptberechtigten, der zum Privatpersonal eines Berufskonsularbeamten gehört, wird nur dann eine Vorzugsstellung eingeräumt, wenn ihr Vater die gleiche Staatsangehörigkeit besitzt wie sein Arbeitgeber.

c 7.3 Mutter, Schwiegermutter, Schwester, Schwägerin

Ist ein Postenchef, Berufskonsularbeamter oder Konsularangestellter ledig, verwitwet oder geschieden und lebt mit seiner Mutter,

Schwiegermutter, Schwester oder Schwägerin in einem Haushalt, so sind die letztgenannten Personen ebenfalls berechtigt, die dem Hauptberechtigten zugestandenen fiskalischen Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen.

Unberücksichtigt bleibt diese Klasse der Verwandten hingegen in dem Falle, wenn die Hauptberechtigten zu den privaten Hausangestellten gehören (vgl c 5. und c 6.) .

c 7.4 Weibliche Hauptberechtigte

Ist der Hauptberechtigte weiblichen Geschlechts, so erstrecken sich die ihm eingeräumten Vorrechte nicht auf den Ehegatten. Sein Name kann allerdings in der Konsularliste geführt werden.

4.4.2. Die kraft Völkergewohnheitsrecht und Staatsverträgen von der Befreiung erfassten Steuerarten in der Schweiz

4.4.2.1. Kraft Völkergewohnheitsrecht und Courtoisie erfasste Steuerarten

Die Völkerrechtslehre zielte von Anfang an darauf ab, eine geeignete Formulierung für die den diplomatischen und konsularischen Personen gewährten Steuerbefreiungen zu finden, sei es, diese wurden als Folge des Völkergewohnheitsrechtes oder aus Höflichkeit zugestanden. Hierbei ergaben sich allerdings erhebliche Schwierigkeiten, die darauf zurückzuführen waren, dass jeder Staat sein eigenes Steuersystem aufgebaut hatte, deren Termin-

ologie überdies in Auslegung und Bezeichnung entscheidend voneinander abwichen.

Eine eindeutige Regelung konnte deshalb in den diversen Kodifikationsversuchen nicht gefunden werden. Immer wieder stösst man bei den von der Befreiung erfassten Steuern auf die Ausdrücke "persönliche Steuern", "direkte persönliche Steuern" und "direkte Steuern"²⁸⁵.

In der Konvention von Havanna über diplomatische Funktionäre wird hinsichtlich der diesen Personen zu gewährenden Befreiungen nur von "persönlichen Steuern" gesprochen ²⁸⁶: "Diplomatic officers shall be exempt in the State to which they are accredited:

1. From all personal taxes, either national or local . . .".

Die Schweiz liess in ihrer Stellungnahme zum Kodifikationsprojekt des Völkerbundes - die diplomatische Privilegien und Immunitäten betreffend - erkennen, sie sei grundsätzlich der Ansicht, dass sich die Befreiungen lediglich auf die "direkten Steuern" bezögen ²⁸⁷; dazu zählten auch die Erbschaftsteuern. Eine Befreiung sei bei dieser Steuergruppe hinsichtlich des Erwerbes oder Besitzes von Immobilien nicht zu gewähren ²⁸⁸.

Betrachtet man die schweizerische Terminologie in der Unterscheidung von "direkten" und "indirekten" Steuern, so ermittelt man folgende grobe Definition:

²⁸⁵ Vgl. HYDE, Charles Cheney. International Law chiefly as interpreted and applied by the United States. 2 vol. Boston 1947.

²⁸⁶ Vgl. Art. 18. S. 176.

²⁸⁷ Vgl. ZEILEISSEN, S. 39 und dortige Anmerkungen.

²⁸⁸ Vgl. ZEILEISSEN, S. 39 f., Anmerkung 12.

- unter "direkten" Steuern versteht man alle Steuern, die unmittelbar von denjenigen Personen erhoben werden, die man mit ihnen belasten will; unter "indirekten" Steuern jene, welche von denjenigen Personen erhoben werden, die die Steuerlast nach Absicht des Gesetzgebers im wirtschaftlichen Verkehr auf andere abwälzen, d.h. auf den Preis von Waren und Dienstleistungen aufschlagen.

Zum zweiten unterscheidet man die beiden Steuerarten nach dem administrativ-technischen Verfahren ihrer Veranlagung und Erhebung, wobei die "direkten" Steuern nach im voraus ermittelbaren Tatsachen (Person, Stand, Vermögen, Einkommen) und die "indirekten" als Folge von Vorgängen, Ereignissen und Handlungen nach festzulegenden Tarifen erhoben werden.

Die durch das Völkerrecht statuierte Praxis Befreiungen nach direkten bzw. indirekten Steuern auszuscheiden, schuf deshalb unweigerlich das Problem, dass Steuern gemäss den Begriffsbestimmungen des einen Staates zu den direkten, gemäss den Richtlinien des anderen Staates zu den indirekten Steuern gerechnet werden. Hierbei handelt es sich etwa um Steuern, die zwar einerseits vom Steuerdistinatar, andererseits aber nicht aufgrund von im voraus ermittelbaren Tatsachen, sondern als Folge von Vorgängen usw. nach Tarifen erhoben werden, wie z.B. die Verkehrs- und Aufwandsteuern. Im Innerstaatlichen Bereich scheint die Schweizer Praxis bezüglich der Unterscheidung von direkten und indirekten Steuern eine saubere Lösung zu produzieren, indem zu der ersten Kategorie alle diejenigen Steuern gehören, die unmittelbar vom Steuern-

destinatar eroben werden. Dagegen sind Divergenzen im zwischenstaatlichen Bereich unvermeidbar, wie bei der Erbschaftsteuer, die in der Schweiz zu den direkten Steuern, in Frankreich zu den indirekten Steuern gerechnet wird²⁸⁹. Darüberhinaus verzichten viele Staaten gänzlich auf die Unterteilung in direkte und indirekte Steuern.

Versucht man dennoch eine Schematisierung derjenigen Steuerarten, die von der Befreiung erfasst werden, so lässt sich zumindest durch negative Umschreibung ein Rahmen schaffen.

Diese durch das Völkergewohnheitsrecht und durch Courtoisie ausgebildeten negativen Regeln umfassen:

- a. die Besteuerung des im Empfangsstaat gelegenen Vermögens;
- b. die Besteuerung der kommerziellen und gewerblichen Tätigkeit, die ein Diplomat im Empfangsstaat ausübt;
- c. die Steuer, die vom Steuerschuldner nach Absicht des Steuergebers auf den Preis von Waren und Dienstleistungen aufgeschlagen werden;
- d. die in Form von Stempelabgaben erhobenen Steuern;
- e. die Gebühren, die vom Empfangsstaat oder den ihm eingegliederten Gebietskörperschaften als Entgelt für spezifische, von ihnen erbrachte Leistungen erhoben werden.

²⁸⁹ Vgl. CHRETIEN, Maxime. "Notre documentaire sur les immunités fiscales dont bénéficient en France les agents diplomatiques et consulaires en vertu des lois et tolérances administratives". in: *Annuaire français de droit international*. Band I (1955). S. 205.

Diese genaue Umschreibung der negativen Regeln könnte vermuten lassen, dass die positiven Regeln einer speziellen Definition nicht mehr bedürfen. Denkbar wäre, dass alle anfallenden Steuern und Gebühren der negativen bzw. der positiven Regel zugeordnet werden könnten.

Indessen gibt es Steuergruppen, die sich nicht ohne weiteres unter die Steuern subsumieren lassen. Hierzu gehört die Erbschaftsteuer, die zwar direkt vom Steuerdestinatar erhoben wird, jedoch nach einem von seiner Person unabhängigen Tarif sowie die artverwandte Schenkungssteuer, die das Völkergewohnheitsrecht unerwähnt lässt. Für beide Steuerarten lassen sich Gründe für eine zumindest teilweise Befreiung anführen, die sich in den Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen niedergeschlagen haben.

4.4.2.2. Die vom Völkergewohnheitsrecht berücksichtigten Steuerarten

a. Einkommens- und Vermögenssteuer

Wie bereits oben angeführt, sind die vom Völkergewohnheitsrecht aufgestellten Regeln bezüglich der Steuerbefreiung nur für ausländische Diplomaten anwendbar. Mitglieder des konsularischen Personals können sich lediglich auf - aus Höflichkeit bzw. Gegenrecht gewährte Privilegien stützen. An diesem Umstand hat sich innerhalb der Beziehungen zwischen der Schweiz und Staaten, die nicht dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen beigetreten sind, nichts geändert. Immerhin existieren

dort Ausnahmen, wo bilaterale Konsularverträge die Meistbegünstigungsklausel enthalten, was zur Folge hat, dass dem betreffenden ausländischen Konsulärpersonal die gleichen Vergünstigungen gewährt werden müssen, die das Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen vorsieht.

Die steuerrechtliche Behandlung ausländischer Diplomaten hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuer wird im Völkergewohnheitsrecht am eingehendsten behandelt. Basis für die Befreiung von diesen Steuerarten ist die niemals bestrittene Annahme, dass sich der ständige Wohnsitz dieser Personen im Ausland befindet. Folglich unterliegen die im Ausland gelegenen Vermögenswerte sowie das aus dortigen Quellen bezogene Einkommen nicht der Besteuerung durch den Empfangsstaat. Anders verhält es sich freilich mit dem im Empfangsstaat gelegenen Vermögen, bzw. mit den Einkünften, die im Empfangsstaat bezogen werden.

Die Grundlage für die durch das Völkergewohnheitsrecht herauskristallisierten Steuerbefreiungen bildet folglich die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Vermögenswerten bzw. Einkünften.

Obwohl auch Einkünfte aus im Empfangsstaat liegenden Wertpapieren nach dieser Regel der Besteuerung unterliegen müssten, haben einige Staaten, wie z.B. die USA auf Besteuerung verzichtet²⁹⁰.

b. Verkehrs- und Aufwandsteuern

²⁹⁰ Vgl. ZEILEISSEN, S. 45, Anm. 26.

Verkehrs- und Aufwandsteuern sind eindeutig nicht den direkten Steuern zuzurechnen. Dennoch wird den Diplomaten eine diesbezügliche Befreiung gewährt, da diese Kategorie von Steuern von der negativen Regel nicht zu erfassen ist. Es handelt sich um die Kraftfahrzeugsteuer, die Hundesteuer, die Steuer auf den Besitz von Feuerwaffen sowie Steuern, die im Zusammenhang mit dem Besitz von Radiogeräten und Fernsehapparaten zu entrichten sind. Da in der Schweiz diese Abgaben den Gebühren zugerechnet werden, wurde für sie lange Zeit keine Befreiung gewährt. Erst die allgemeine Staatenpraxis veranlasste die Schweizer Behörden zu konzilianterem Verhalten den Diplomaten als auch den Konsuln gegenüber, freilich immer auf der Basis der Courtoisie.

c. Erbschaftssteuern und verwandte Kategorien

Die Frage nach der Befreiung von den Erbschaftssteuern, die anlässlich des Todes eines Diplomaten während seiner Amtstätigkeit im Empfangsstaat anfallen würden oder für den Fall, dass ein Diplomat selbst als Erbe oder Vermächtnisnehmer auftritt, ist vom Völkergewohnheitsrecht nicht eindeutig geklärt.

Die praxisnahe Handhabung der Empfangsstaaten lässt sich dahingehend interpretieren, dass solcherlei Tatbestände keinerlei Berücksichtigung finden sollten, da die Erbschaftssteuer zwar direkt vom Steuerdestinatar erhoben wird, jedoch nicht aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse, sondern nach einem festgelegten Tarif. Im restriktiven Sinne kann sie deshalb nicht als direkte Steuer angesehen werden.

Die Unterscheidungskriterien zwischen direkten und indirekten Steuern würden es sogar ermöglichen, die Erbschaftsteuern von der Befreiung generell auszuschliessen. Eine eindeutige, schriftlich fixierte Stellungnahme seitens mit diesem Thema befasster Autoren liegt ebenfalls nicht vor ²⁹¹. Es bleibt deshalb auf die, zur obengenannten im Widerspruch stehenden Staatenpraxis einiger Länder hinzuweisen, die nur partiell als für das Völkerrecht massgebliche Richtlinie zu betrachten ist, anderseits aber Aspekte aufgeworfen hat, die in den Wiener Uebereinkommen verarbeitet worden sind.

Die Vereinigten Staaten von Amerika nehmen denjenigen beweglichen Nachlass eines verstorbenen Diplomaten, der weder im Inland domiziliert noch inländischer Staatsangehörigkeit war, den dieser in Ausübung seiner Tätigkeit gekauft und benutzt hat, von der Besteuerung aus. Hierzu sind auch Gegenstände zu zählen, die er während des dienstlichen Aufenthalts im Empfangsstaat für den persönlichen gebrauch benötigte. Der übrige, in den Vereinigten Staaten befindliche, bewegliche und unbewegliche Nachlass unterliegt ausnahmslos der üblichen Besteuerung ²⁹². In Frankreich sind alle diejenigen Gegenstände von der Besteuerung ausgenommen, die sich zum Zeitpunkt des Todes des Diplomaten in dessen Residenz befunden haben. Steuerpflichtig sind alle ande-

²⁹¹ Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges. S. 201 f.

²⁹² Vgl. UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 383.

ren Mobilien wie Wertpapiere und Kapitalbeteiligungen sowie im Empfangsstaat liegendes unbewegliches Vermögen ²⁹³ .

In England vertreten die zuständigen Behörden eine ähnliche Rechtsauffassung ²⁹⁴ :

"Relating these rules to diplomatic envoys, movable property at a foreign embassy in this country belonging to a foreign ambassador or other agent or to a member of his suite is considered to be constructively situated abroad (unless the deceased died domiciled in this country which might be the case, for instance, he were a British subject employed at an embassy) and is not liable to estate duty on the death of the ambassador, etc. The exemption is granted as a matter of international comity."

Laut eigener Darstellung ist das von Belgien, Israel und der Schweiz angewandte Verfahren weitaus grosszügiger: in diesen Ländern wird der gesamte, sich im Empfangsstaat befindliche Nachlass von der Steuerbefreiung erfasst ²⁹⁵ .

Aufgrund der offensichtlich uneinheitlichen Praxis lässt sich für das Völkergewohnheitsrecht nur eine verbindliche Regel ableiten, die auf den Mindestzugeständnissen der Empfangsstaaten beruht. Im Hinblick auf die amerikanische, französische und englische Betrachtungsweise besteht deshalb nur für bewegliche Gegenstände,

²⁹³ Vgl. CHRETIEN. Zweites offizielles Schreiben des französischen Finanzministeriums an das Aussenministerium vom 7.2.1955.

²⁹⁴ Vgl. LYONS, A. B. "Personal Immunities of Diplomatic Agents". in: The British Yearbook of International Law, 1954. S. 318.

²⁹⁵ UN Legislative Series, Band VII. - 1958: Stellungnahmen von Belgien (S. 26), Israel (S. 183) und der Schweiz (S. 308).

die dem verstorbenen Diplomaten zu seinem persönlichen Gebrauch gedient haben, ein Anspruch des Nachlasses von der Erbschaftssteuer zu.

Hinsichtlich der Erbschaftssteuern, die im Zusammenhang mit dem Erbfall zugunsten eines ausländischen Diplomaten anfallen, ist keine Befreiung vorgesehen. Immerhin können von den diplomatischen Personen, aufgrund ihres extritorialen Status nur insoweit Steuern erhoben werden, wie sie auch für andere begünstigte Personen mit Wohnsitz im Ausland, gemäss den entsprechenden Steuergesetzen, angefallen wären.

Die für die Erbschaftssteuern geltenden Regeln finden in gleichem Masse auf die Schenkungssteuer Anwendung ²⁹⁶.

d. Vermögenssteuer

Die Vermögenssteuer ist durch das Völkergewohnheitsrecht in gleicher Weise behandelt worden wie die Einkommensteuer des ausländischen Diplomaten. Obwohl die Vermögenssteuer der Gruppe der direkten Steuern angehört und somit totale Steuerbefreiungen denkbar wäre, wird hier unterschieden zwischen beweglichem und unbeweglichem im Empfangsstaat oder ausserhalb befindlichem Vermögen. Zu den Grundsätzen des Privilegienrechtes zählt in diesem Zusammenhang, dass das unbewegliche Vermögen eines Diplomaten, das sich im Empfangsstaat befindet, in jedem Falle der Vermögenssteuer unterliegt. Dazu zählen auch alle anderen,

²⁹⁶ Vgl. UN Legislative Series, Band VII. - 1958. Französische Ausgabe, S. 246.

mit dem Liegenschaftsbesitz in Zusammenhang stehenden Steuern oder Gebühren (Kanalisation, Strassen etc.) .

Aus privilegienrechtlicher Sicht ist die dem Absendestaat gehörende Liegenschaft, auf der sich die diplomatische Mission befindet, nicht dem unbeweglichen Vermögen zuzurechnen. Vielmehr unterliegen diese Gebäude, die zur Ausführung der diplomatischen Tätigkeit benutzt werden, einem Sonderstatus.

e. Warenumsatzsteuern, Mehrwertsteuern und ähnliche Steuern

Hierzu gehören alle Steuern, die die Steuerämter von denjenigen Personen erheben, die Waren in Umlauf setzen oder Dienstleistungen erbringen. Neben der Warenumsatz- oder Mehrwertsteuer fallen darunter auch die Verbrauchssteuern und Monopolabgaben.

Diese Steuerarten gehören, der allgemeinen Auffassung entsprechend, zu den indirekten Steuern; sie sind deshalb von den ausländischen Diplomaten zu entrichten. Für diese Handhabung spricht neben der Schlussfolgerung aus der Einteilung in direkte und indirekte Steuern, folgender Umstand: Vom Steueramt kann nicht überprüft werden, wer tatsächlich Endverbraucher der Waren ist. So wäre es denkbar, dass ein Diplomat Gegenstände, für die er die üblicherweise aufgeschlagenen Steuern nicht zu entrichten braucht, an einen Steuerpflichtigen weitergibt. Dieses Risiko ist besonders bei Konsumgütern genügend hoch, so dass es gerechtfertigt erscheint, die in der Regel prozentual geringe Steuer auch von Diplomaten zu erheben.

Zudem bietet sich dem Diplomaten die Möglichkeit, Güter, die für seinen persönlichen Gebrauch bestimmt sind, zoll- und steuerfrei direkt in den Empfangsstaat einzuführen. Auf diesem Wege kann er sich alle, auf diese Waren normalerweise aufgeschlagenen inländischen Steuern und Gebühren ersparen.

Mithin kann man davon ausgehen, dass gemäss Völkergewohnheitsrecht, der Diplomat von den benannten Steuern auf Güter, sobald er sie im Empfangsstaat erwirbt, nicht befreit ist. In diesem Sinne war zudem deshalb zu entscheiden, da im Falle der Befreiung, der verwaltungstechnische Aufwand bezüglich der Ueberprüfung oder nachträglichen Rückerstattung der erhobenen Steuer, unverhältnismässig gross wäre.

Dennoch sehen einige Staaten aus Gründen der Courtoisie, sogar unter Verzicht auf Gegenrecht, teilweise die Befreiung von einer Umsatz- oder Gebrauchssteuer vor. So sind die ausländischen Diplomaten in den Vereinigten Staaten grundsätzlich von den "Exise Taxes", von den "Sales Taxes" (Waren) und den "Use Taxes" (Dienstleistungen) befreit ²⁹⁷.

e. Stempelabgaben

Einige Länder (z.B. Italien, Frankreich) sowie einige Kantone der Schweiz kennen das System der Stempelmarken oder des Stempelpapiers; hier handelt es sich um Eingaben an das Gericht auf speziell dafür vorgesehenem Papier, das man gegen eine gewisse Gebühr erhält. Das gleiche gilt für an die Verwaltung gerichtete

²⁹⁷ Vgl. UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 367 f.

Schreiben spezifischer Art, deren Behandlung nur dann in Angriff genommen wird, wenn die vorgeschriebene Form (Stempelpapier oder- marken) eingehalten wird.

Eine Befreiung der ausländischen Diplomaten von diesen Gebühren bzw. Steuern ist weder durch das Völkergewohnheitsrecht noch durch eine teilweise ausgeübte Praxis einiger Staaten sanktioniert ²⁹⁸, was darauf zurückzuführen ist, dass diese Kategorie den indirekten Steuern gleichgestellt wird. Somit ist der ausländische Diplomat, soweit er als Privatperson fungiert, von der Entrichtung der entsprechenden Gebühren nicht ausgenommen. Anders verhält es sich bei Handlungen, die er als Organ seines Heimatlandes ausführt.

f. Entgeltabgaben

Hierher gehören alle Entgelter, die für Leistungen des Empfangstaates oder der lokalen Körperschaften (Gemeinden etc.) als Äquivalent zu erbringen sind. Es ist ein Grundsatz des Völkerrechtes, dass diese Abgaben vom ausländischen Diplomaten eingefordert werden können, unabhängig davon, ob es sich um Beträge handelt, zu deren Zahlung er sich aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung verpflichtet hat oder ob es Gebühren sind, die die zu -

²⁹⁸ Ausnahmen machen hier:

Kuba (kubanisches Gesetzesdekret betreffend Privilegien und Immunitäten ausländischer Diplomaten von 1934), abgedruckt in UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 73 f. und

Kolumbien (kolumbianisches Dekret von 1935), abgedruckt in UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 67 f.

ständige Behörde aufgrund ihrer Hoheitsstellung zu verlangen berechtigt ist.

Die folgende Unterteilung von Leistungen, für die ein Entgelt zu entrichten ist, ist hier zu berücksichtigen:

- die Lieferung von Wasser, Gas und Strom, deren Berechnung sich nach der verbrauchten Menge richtet;
- die Benutzungserlaubnis für gebührenpflichtige Autobahnen, Bahnen und Häfen im Empfangsstaat sowie Gebühren für Post- und Telegraphenwesen;
- die Leistungen im kommunalen Bereich, wie z.B. Müllabfuhr, Strassenreinigung und Strassenbeleuchtung;
- behördliche Handlungen der Organe des Empfangsstaates.

Diese Darstellung der Unterteilung ist zu erläutern:

- Die Versorgung mit Wasser, Gas und Strom wird heute noch verschiedentlich privatrechtlich geregelt. Aus dieser Tatsache resultiert, dass der Diplomat bereits aufgrund privatrechtlicher Verpflichtungen ein entsprechendes Entgelt bezahlen muss. Auch im öffentlich-rechtlichen Bereich, wo die Gesamtversorgung durch eine Gemeinde gewährleistet wird, kann Zahlungsbefreiung nicht in Betracht gezogen werden, da sie selbst unter dem Aspekt der Courtoisie nicht ausreichend motiviert wäre.
- Unter den zweiten Punkt fallen Gebühren, die von der Post (z.B. Briefmarken/Telephon) erhoben werden; auch Telegramme sind nur gegen Gebühr zu befördern.

Hinsichtlich der Benutzung von gebührenpflichtigen Autobahnen hat der Diplomat ebenfalls den geforderten Betrag zu bezahlen, unabhängig davon, ob die Schnellstrassen durch private Gesellschaften oder den Staat selbst betrieben werden ²⁹⁹. Ebenso besteht eine Zahlungsverpflichtung hinsichtlich der Eisenbahntarife.

- Die unter dem dritten Punkt angeführten Gebühren stellen zwar ein Entgelt für eine öffentliche Leistung dar, stehen hingegen in keinerlei Verhältnis zu der für den Begünstigten spezifisch erbrachten Leistung. Vielmehr werden hier die insgesamt anfallenden Unkosten zu gleichen Teilen den Nutzniessern auferlegt. Dies trifft auf Müllabfuhr, Strassenbeleuchtung und Strassenreinigung zu.

Anders verhält es sich mit den Gebühren für die Erhaltung von Bibliotheken, Schulen und Schwimmbädern. Hier wird, entsprechend der britischen Praxis ³⁰⁰, zwischen "beneficial rates" und "non-beneficial rates" unterschieden.

Der ausländische Diplomat ist- dieser Auffassung folgend - nur verpflichtet, die "beneficial rates" zu bezahlen, da ihm diese öffentlichen Leistungen direkt zugute kommen. Zahlungsbefreiungen genießt er folglich bei denjenigen Gebühren, die allen Einwohnern

²⁹⁹ Ausnahmen bestehen in Griechenland und Portugal (vgl. UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 136 und S. 281) sowie hinsichtlich der Flughafengebühr und des Eisenbahntransportes in Finnland, Rumänien und Kolumbien (vgl. UN Legislative Series, Band VII. - 1958. S. 109 und S. 115).

³⁰⁰ Vgl. A British Digest of International Law, Part VII: Organs of State. Chap. 20 - Consular Officers. Chap. 21 - Functions of Diplomatic envoys and Consular offices, etc. London 1965.

einer Gemeinde in gleicher Höhe aufgebürdet werden, ohne dass sie von der gebotenen Leistung effektiven Nutzen ziehen müssen.

Einen Sonderfall stellt die sogenannte Kurtaxe in Kurorten dar; nach schweizerischer Auffassung hat der Diplomat diese Gebühr zu entrichten, da er bei einem Aufenthalt in einem dieser bevorzugten Orte die fakultative Möglichkeit besitzt, von den gebotenen Leistungen der Gemeindeverwaltung zu profitieren³⁰¹. Unter behördlichen Leistungen des Empfangstaates sind in diesem Sinne solche zu verstehen, denen sich der ausländische Diplomat gegen seinen Willen oder ohne sein Dazutun - in der Ausübung privater Interessen - aussetzen muss.

Um hier ein Beispiel zu nennen, kann auf die in einigen Staaten übliche periodisch stattfindene Fahrzeugkontrolle verwiesen werden, für die in der Regel eine Verwaltungsgebühr erhoben wird.

Auf die Schweiz bezogen, hat sich Perrenoud dahingehend geäußert, dass ein Diplomat diese Gebühr zu entrichten hat, da sie nicht nur ein Entgelt für eine Leistung des Staatsapparates darstellt, sondern darüberhinaus eine Fahrzeugprüfung ist, die nicht nur der allgemeinen, sondern auch der individuellen Sicherheit des Fahrzeughalters zugute kommt³⁰².

Es kommt also zum einen auf die Interessenslage des Diplomaten an und zum anderen darauf, ob er aus behördlichen Handlungen einen nachweislichen Nutzen zieht.

³⁰¹ Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges. S. 214.

³⁰² Vgl. PERRENOUD, Régime de privilèges. S. 213; S. 68 und dortige Zitate.

g. Zusammenfassung

Aus der Aufzählung der durch das Völkergewohnheitsrecht mehr oder minder berücksichtigten Steuerkategorien lässt sich erkennen, dass die Einteilung in direkte und indirekte Steuern nicht konsequent praktiziert werden kann, was offensichtlich an einer von Staat zu Staat unterschiedlichen Interpretation dieser Gruppen als auch an den häufig bewilligten Ausnahmen liegt, die zu Verunsicherungen führen müssen.

Dennoch ist durch das Völkergewohnheitsrecht, unabhängig von der jeweiligen Zuordnung einer Steuerart zu einer Kategorie, eine wesentliche Basis dafür geschaffen, in welchem Umfang der ausländische Diplomat überhaupt Steuerbefreiung beanspruchen kann. Diese Erkenntnis ist abschliessend in den Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen verarbeitet worden.

Zwischen den Staaten, die das Abkommen nicht unterzeichnet haben, gelten freilich noch die unter a. bis f. genannten Richtlinien, was dort von Bedeutung ist, wo die Regeln des Wiener Uebereinkommens über die völkerrechtlichen Grundsätze hinausgehen.

2. TEIL

1. SKIZZIERUNG DER STEUERGESETZGEBUNG IN DER SCHWEIZ

1.1. Die Steuerhoheit des Bundes

Die Gründung eines jeden Bundesstaates zielt auf die Errichtung einer neuen Staatsgewalt ab und auf die Ausscheidung der staatlichen Aufgaben zwischen dieser und der der Einzelstaaten. Die Schweiz ist mit allen Eigenschaften einer echten Staatsgewalt ausgestattet. Sie besitzt eine besondere Organisation und ein eigenes Herrschaftsrecht; sie gebietet über Staatangehörige sowie über ein Staatsgebiet ³⁰³.

Im Jahre 1948 begann mit dem Zusammenschluss der schweizerischen Kantone zu einem Bundesstaat die Entstehung eines neuen Staatswesens, welches eigene Steuerhoheit innehat.

Diese Steuerhoheit, d.h. die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit Steuern zu erheben, ergibt sich aus der Gebietshoheit, also aus der

³⁰³ Vgl. SCHAEFFER, Carl und H. Brode. Völkerrecht. 9. - 11.* A. (Grundriss des privaten und öffentlichen Rechts 15). L. 1928. S. 9.

Herrschaftsgewalt über die im Gebiet des Gemeinwesens befindlichen Personen und Sachen. Das Gebiet, als begriffsnotwendiges Element des Staates, ist Schauplatz der staatlichen Herrschaft und bezeichnet räumlich die Grenzen, innerhalb derer sich die eigene Staatsgewalt betätigen darf³⁰⁴. Diese Gebietshoheit und die Steuerhoheit gehören zum Staatswesen und stehen daher nach schweizerischem Staatsrecht sowohl dem Bund als auch den Kantonen zu; allerdings sind die Kantone dem Bund nicht gleichgeordnet. Dies ist eine Frage der Souveränität von Bund und Kantonen. Souverän ist die Staatsgewalt, die selber keiner anderen Gewalt unterworfen und ausschliesslich durch ihren eigenen Willen geleitet ist³⁰⁵.

Nach rechtstaatlicher Auffassung darf eine öffentliche Abgabe nur erhoben werden, wenn und soweit sie auf einer gesetzlichen Vorschrift (Rechtsgrund) beruht; die Leistung wird also stets kraft Gesetzes geschuldet. Nach dem geltenden bundesstaatlichen System muss die Steuerhoheit, wie alle übrigen staatlichen Rechte, dem Bund ausdrücklich durch die Bundesverfassung übertragen werden (Art. 3 BV).

Der Bund als Souverän besitzt die Fähigkeit, die Kompetenzen durch seinen eigenen Willensentschluss zwischen sich und den Gliedstaaten aufzuteilen. Jedoch bestehen Bund und Mitgliedstaaten

³⁰⁴ Vgl. BLUMENSTEIN, Ernst. System des Steurrechts. Dritte, von Prof. Dr. Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1971. S. 11.

³⁰⁵ Vgl. SCHAEFFER, S. 9.

ten nebeneinander und sind nicht in einer hierarchischen Rangordnung abgestuft. Die Suprematie des Bundes tritt nur in der Ausscheidung des Kompetenzenbereiches in Erscheinung ³⁰⁶.

Die Bundesverfassung verliert sich nicht in allgemeinen Weisungen, sondern hält die einzelnen Steuerarten fest, die in die Steuerhoheit des Bundes fallen. Hingegen fällt die Ausgestaltung der Steuerhoheit des Bundes der Bundesgesetzgebung zu. Der Vollständigkeit halber muss aber an dieser Stelle gesagt werden, dass die Regelung der verfassungsmässigen Bundessteuern auf dem Wege der Bundesgesetzgebung (Bundesgesetz oder nicht dringlicher Bundesbeschluss) in der verfassungsmässigen Umschreibung der Ausgleichssteuer eine Ausnahme erfährt, wo bestimmt wird, dass "über die Durchführung dieser Verfassungsbestimmung erforderlichen Vorschriften die Bundesversammlung endgültig beschliesst" ³⁰⁷.

Die Finanzplanung des Bundes ist in der Bundesverfassung meist kurzfristig angelegt; so war die Finanzordnung 1951 - 1954 durch Bundesbeschluss vom 29. September 1950 für eine Dauer von sieben Jahren sanktioniert. Sie betraf die Wehrsteuer, die Warenumsatzsteuer, die Luxussteuer und die Abzugssteuer auf Leistungen aus einer Lebensversicherung. Als weitere Bundessteuern wurden schon früher verfassungsmässig die Grenzzölle (BV 28), die Steuern auf Spezialitätenbranntweine (BV 32 bis), die Stempel-

³⁰⁶ Vgl. SCHAEFFER. S. 9
BLUMENSTEIN. System, S. 33 ff.

³⁰⁷ Vgl. BLUMENSTEIN. System, S. 34 f.

abgaben auf Urkunden des Handelsverkehrs (BVC 41 bis), die Versteuerung des rohen und verarbeiteten Tabaks (BV 41 ter) so - wie die Ausgleichsteuer eingeführt. ³⁰⁸

Zum 1. Januar 1959 wurde nach dem vom 25. Juni 1954 angenom - menen Bundesbeschluss über die Finanzordnung versucht, ein de - finitive verfassungsmässige Neuordnung des Bundesfinanzhaus - haltes in Angriff zu nehmen. Der Plan scheiterte aus politischen Gründen an den im Blickpunkt des öffentlichen Interesses stehen - den Bundessteuern, im besonderen der Wehrsteuer und der Wa - renumsatzsteuer ³⁰⁹. Für diese zwei Steuern wurde eine Verlänge - rung der Geltungsdauer von vier auf sechs Jahre vorgesehen, die im Bundesbeschluss vom 31. Januar 1958 über die verfassungs - mässige Neuordnung ihren Niederschlag fand. Dieser Bundesbe - schluss zerfällt in zwei Gruppen:

- Die erste besteht aus den völlig neu gefassten Artikeln 41 bis, 41 ter und 42 quater sowie dem abgeänderten Artikel 42 BV; Art. 41 bis zählt Absatz 1 die unvollständig in der Bundesverfassung ver - ankerten Bundessteuern auf, denn der Zoll und die Steuern auf Spezialitätenbranntweine sind in BV 228 und BV 32 bis festge - schrieben. Artikel 41 bis lit. a. nominert die Steuerhoheit auf Stem - pelabgaben, lit. b. verankert ausdrücklich und endgültig die bisher zeitlich beschränkte Verrechnungssteuer und die Abzugssteuer auf Leistungen von Lebensversicherungen, die naturgemäss ebenfalls

³⁰⁸ Vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 35.

³⁰⁹ Vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 34.

zur Verrechnungssteuer gezählt wird. Lit. c. nennt die Tabaksteuer und lit. d. die Sondersteuer zulasten im Ausland wohnhafter Personen zur Abwehr von Besteuerungsmassnahmen des Auslandes ("Retorsion") ³¹⁰. Der neue Artikel 41 ter bezieht sich auf die Warenumsatzsteuer, die Wehrsteuer und die Biersteuer, wobei maximale Ansätze für die Wehrsteuer vorgesehen werden. Die Ausführung bleibt auch hier gemäss Absatz 5 der Bundesgesetzgebung vorbehalten. Artikel 42 quater befugt den Bund Vorschriften gegen Abkommen mit Steuerpflichtigen über die Einräumung ungerechtfertigter steuerlicher Vergünstigungen zu erlassen.

- Die zweite Gruppe der Vorschriften des Bundesbeschlusses nimmt eine Ergänzung der Uebergangsbestimmungen der Bundesverfassung durch Schaffung der neuen Artikel 6-8 ³¹¹ vor. Diese waren notwendig, da keine Möglichkeit bestand die Ausführungsgesetze zu den Artikel 41 bis und 41 ter bis zum 1.1.1959, dem Ablauf der Gültigkeitsdauer der Finanzordnung 1954-1958, auszuarbeiten. Artikel 8 der Bundesverfassung ist von besonderer steuerrechtlicher Bedeutung, denn er bestimmt in Absatz 1, dass für Stempelabgaben, Verrechnungssteuern, Wehrsteuern und Biersteuern bis zum Inkrafttreten der einzelnen neuen Ausführungsgesetze grundsätzlich die Vorschriften der Finanzordnung 1954 - 1958 in Kraft bleiben; ausgenommen der Bundesbeschluss vom 21. De-

³¹⁰ Vgl. BLUMENSTEIN. System, S. 35.

³¹¹ Vgl. BLUMENSTEIN. System, S. 36.

zember 1955, die Ermässigung der Wehrsteuer und Warenumsatzsteuer betreffend.

Aufgehoben wird auch die, bisher Bestandteil der Wehrsteuer bildende Ergänzungssteuer vom Vermögen natürlicher Personen³¹².

In Artikel 8 Absatz 3 lit. b. der Uebergangsbestimmung der Bundesverfassung wurden Abzüge und Tarife für die Einkommenssteuer natürlicher Personen neu nominiert; in einer neuen lit. e. die Wehrsteuer allgemein um 10% ermässigt und für die Jahre 1963 und 1964 rückwirkend eine Senkung um 10% festgesetzt.

Durch den vom Volke am 3. Dezember 1950 angenommenen Bundesbeschluss für die Finanzordnung 1951-1954 und die nachfolgenden Finanzordnungsbeschlüsse von 1954, 1958 und 1963 waren die durch Vollmachtenbeschlüsse des Bundesrates eingeführten Steuern (Wehrsteuer, Warenumsatzsteuer, Verrechnungssteuer, Abzugssteuern auf Leistungen aus Lebensversicherungen) verfassungsmässig sanktioniert. Die nähere Ausgestaltung durch das Bundesgesetz ist zunächst lediglich für die Verrechnungssteuer und Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen durch das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 und für die Verrech-

³¹² Vgl. BLUMENSTEIN, Irene. "Die Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen und ihr Niederschlag in der Botschaft des Bundesrates zur Bundesfinanzreform". in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht. 25. Band. Genossenschaftsbuchdruckerei Bern 1957, S. 404 f.

Vgl. IMBODEN, Max. "Grundfragen der Eidgenössischen Finanzreform". in : Schriften zum Schweizerischen Steuerrecht H.2 Basel : Verlag für Recht und Gesellschaft 1956), S. 30 f.

Vgl. BOSSHARDT, Oskar. "Gedanken zur Steuerreform". in : Zentralblatt 57. S. 1 ff.

nungssteuer, am 1. Januar 1967 in Kraft gesetzt worden. Erst am 19. Juni 1959 wurde die Bundessteuer "Zoll" in seine verfassungsmässige Ordnung zurückgeführt, nachdem die Gestaltung des Zollarif in verfassungswidriger Weise nahezu 40 Jahre lang dem Bundesrat überlassen worden war. Die Zweiseitigkeit der Zölle an den Bund ist als unausweichliche Folge des, bei seiner Gründung massgebenden Strebens nach Vereinheitlichung der Handelspolitik anzusehen.

1.2. Die Steuerhoheit der Kantone

Die Gebietshoheit und die Steuerhoheit gehören zum Wesen des Staates und stehen nach schweizerischem Staatsrecht sowohl dem Bund als auch den Kantonen zu. Die Steuerhoheit ist den Kantonen durch Artikel 32 der Bundesverfassung vorbehalten und ist ein Teil der durch diesen Artikel garantierten Souveränität.

Die verfassungsmässige Steuerhoheit des Bundes schränkt diejenige der Kantone allerdings ein. Der Kanton kann nie die Steuerarten für sich beanspruchen, die dem Bund verfassungsgemäss zugeeignet sind.

Auch dürfen die kantonalen Steuergesetze keine bundesrechtswidrigen Bestimmungen enthalten oder aber dem Geist des Bundesrechts widersprechen. Eine Verletzung würde aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts in ihrer Wirksamkeit su-

spendiert. Die Einschränkung kann sich aber auch auf die Handhabung der kantonalen Steuer im allgemeinen oder hinsichtlich bestimmter Steuern auswirken³¹³. So dürfen sie von ihrem Besteuerungsrecht zugunsten der Durchführung der Bundesaufgaben verschiedentlich nicht Gebrauch machen³¹⁴.

Sie überlässt jedoch den Kantonen eine gewisse Selbstständigkeit in der Ausgestaltung ihrer Steuern, was eine weitgehende Verschiedenheit der kantonalen Steuergesetzgebung zur Folge hat³¹⁵. Zur Harmonisierung der Steuern haben einige Kantone bilaterale kantonale Abkommen und Konkordate geschlossen.

Die kantonale Steuergesetzgebung erstreckt sich auf das Gebiet des Kantons und erfasst alle Individuen, "die damit im Sinne der Gebietshoheit in Berührung kommen"³¹⁶.

Den Kantonen sind die Gemeinden untergeordnet, die jedoch nicht ohne weiteres aufgrund ihres Charakters als Selbstverwaltungskörper zur Erhebung von direkten Steuern ermächtigt sind. Vielmehr bestimmt das kantonale Recht Inhalt und Umfang der kommunalen Steuerhoheit³¹⁷.

³¹³ Siehe BV Art. 31, Abs.2; Art. 46, Abs.2; Art. 49, Abs.6.

³¹⁴ Z. B. Garantiesgesetz, Gesetz über die Nationalbank, Gesetz über berufliche Vorsorge, Gesetz über die MO.

Vgl. ZUPPINGER, Ferdinand. Steuerrecht I. Einführung in das Recht der direkten Steuern unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes. Vorlesungsskriptum. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1986, S. 51.

³¹⁵ Vgl. hierzu die Statistik in der Neuen Zürcher Zeitung. Nr. 146 vom 27.06.1979. S. 33.

³¹⁶ BLUMENSTEIN. System, S. 40.

³¹⁷ Vgl. ZUPPINGER. Steuerrecht I. S. 55.

Eine sogenannte abgeleitete Steuerhoheit besteht nur infolge ausdrücklicher Verleihung und "leitet ihre Existenz von derjenigen des verleihenden Kantons her." ³¹⁸. Somit unterliegt sie nach schweizerischem Recht ohne ausdrückliche Betonung der kantonalen Steuerhoheit und den entsprechenden bundesrechtlichen Beschränkungen. Zwar wird die abgeleitete Steuerhoheit, die oft dem kantonalen Steuersystem angepasst wird ³¹⁹, von Kanton zu Kanton verschieden geordnet, die kantonale Kontrolle über ihre autonome Handhabung jedoch wird überall ausgeübt.

1.3 Die Steuerpflicht

Unter Steuerpflicht versteht man die Unterwerfung eines Individuums unter die Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens³²⁰. Sie begründet das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und einem bestimmten Steuersubjekt. Es darf einer besonderen tatsächlichen und rechtlichen Beziehung des Individuums gegenüber dem Gemeinwesen, um die steuerrechtliche Zugehörigkeit zu begründen. Diese kann entweder die ganze Persön-

³¹⁸ BLUMENSTEIN. SYSTEM, S.41.

³¹⁹ Vgl. BLUMENSTEIN. System, S.42.

³²⁰ Vgl. GYGAX. Schweizerisches Steuerlexikon. Nachschlagewerk für eidgenössische und kantonale Steuern, Einschätzungs- und Steuerjustiz - Praxis. - Klaus A. Vallender ... et al. ; Mitarbeiter Hans Rudolf Herzog. - 9./10. Auflage, Zürich: Organisator 1976. Band 1, S. 279.

BLUMENSTEIN. System, S. 42.

lichkeit des Individuums erfassen (sogenannte persönliche Zugehörigkeit) oder nur in Anbetracht bestimmter wirtschaftlicher Interessen in Erscheinung treten (sogenannte wirtschaftliche Zugehörigkeit) ³²¹. Das daraus verpflichtete Individuum - Steuersubjekt - muss jedoch bestimmte rechtliche Eigenschaften besitzen, um als solches in Frage zu kommen. Neben der grundsätzlich unentbehrlichen Rechtsfähigkeit, die gemäss Zivilrecht in der Schweiz den natürlichen Personen, juristischen Personen sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften zugewilligt wird ³²² (ZGB 11,53; OR 562, 602), können für bestimmte Steuern Eigenschaften des Steuersubjekts von Bedeutung sein, so männliches Geschlecht, Volljährigkeit und Stimmrecht bei gewissen Personalsteuern, bestimmte Verwandtschaftsgrade bei Erbschafts- und Schenkungssteuern, der Zivilstand bei der sogenannten Jungsehlensteuer und für Steuern für Kultuszwecke, die Zugehörigkeit zu der betreffenden Religionsgemeinschaft. Trotz des Bestehens der steuerrechtlichen Zugehörigkeit kann das geltende Steuerrecht für besondere Fälle eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht vorsehen.

³²¹ Vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 47 ff.

³²² Näheres bei BLUMENSTEIN, System. S. 43.

2. GRUNDLAGEN DER STEUERBEFREIUNG IN DER SCHWEIZ

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet die Steuerpflicht eines bestimmten Individuums gegenüber dem Gemeinwesen³²³; durch besondere Rechtsvorschriften kann diese aufgehoben werden. So wird eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht geschaffen, die aber in besonderen, objektiven Voraussetzungen begründet sein muss, um vor dem verfassungsmässigen Rechtsgrundsatz der Rechtsgleichheit (BV 4) bestehen und keine Begünstigungen einzelner Personen gegenüber anderen Steuerpflichtigen als reines Steuerprivileg statuieren zu können. Die fiskalischen, volkswirtschaftlichen und staatspolitischen Rücksichten bei der Gestaltung des Steuersystems finden ihre rechtliche Begrenzung in den allgemeinen Grundsätzen der Rechtsordnung³²⁴. BV 31 bestimmt, dass kantonale Vereinbarungen über die Besteuerung von Handel und Gewerbe den Grundsatz der Handels- und Gewerbebefreiheit nicht beeinträchtigen dürfen (BGE 68 I 30). Von subjektiver Steuerpflicht spricht man, wie bereits erwähnt, wenn die Gründe für eine Besteuerung in der Person des Steuerpflichtigen

³²³ Vgl. BLUMENSTEIN. System, S. 56.

³²⁴ Vgl. SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz. Völkerrecht, 5., insbes. um die Grundzüge des Rechtes der Internationalen Organisationen und der Europäischen Gemeinschaften erweiterte Aufl. - Köln: Heymann 1984. (Academia iuris. Lehrbücher der Rechtswissenschaft). S. 171

zu finden sind. Eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht wird im Hinblick auf besondere Eigenschaften des Steuerpflichtigen gewährt, d.h. die gesamte oder teilweise Steuerbefreiung hat ihren Grund in der Eigenart der Steuersubjekte. In systematischer Hinsicht unterscheidet man Ausnahmen kraft Völkerrechtes und kraft Bundesrechtes.

Kraft Völkerrechtes geniessen diejenigen Personen, die von ihrem Staat zwecks offizieller Verhandlungen mit anderen Staaten ins Ausland entsandt werden besonderen Schutz und Vorrechte.

Diese Vergünstigungen werden ihnen zugestanden, um das Funktionieren des diplomatischen Verkehrs zu sichern und um die Achtung, die der von ihm vertretene Staat geniesst, unter Beweis zu stellen. Was die Befreiung von Steuern und Abgaben betrifft, so wurde ihr seit jeher aus Gründen der Courtoisie stattgegeben, und sie galt bereits vor der Kodifizierung der Wiener Konvention als Bestandteil des Völkergewohnheitsrechtes. Die Eintreibung solcher Abgaben würde die Mission und ihr Personal einer Zwangsgewalt des Empfangsstaates unterwerfen.

2.1. Die Transformation von Völkerrecht in Bundesrecht

In der Schweiz wird das Völkerrecht als Bundesrecht angesehen. Eine Völkerrechtsregel, die ihrem Wortlaut nach selbständig angewendet werden will ("self-executing"), wird mit der Veröffentlichung

des Zustimmungsgesetzes automatisch innerstaatlich unmittelbar anwendbar. Ein völkerrechtlich verbindlicher Staatsvertrag muss also nicht erst in ein Bundesgesetz transformiert werden, sondern er stellt einen interpretierten Bestandteil sowohl des eidgenössischen wie auch des kantonalen Steuerrechtes dar ³²⁵. Sogenannte rechtssetzende Staatsverträge erlangen zugleich mit der völkerrechtlichen Verbindlichkeit auch landesrechtliche Geltung ³²⁶. Die automatische Gesetzeswirkung der unmittelbar rechtssetzenden Völkerrechtsverträge wird aus Artikel 113 Absatz 3 der Bundesverfassung abgeleitet ³²⁷.

Die Wiener Übereinkommen

Diese sogenannte automatische Transformation bzw. Adoption einer völkerrechtlichen Norm findet ihre Bestätigung in der Genehmigung des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen vom 18. April 1961 durch Bundesbeschluss vom 21. Juni 1963 (Artikel 23, 28, 34, 36, 37, 39) ³²⁸ und des Wiener Übereinkommens

³²⁵ Vgl. BLUMENSTEIN, System., S. 104.

³²⁶ Vgl. GIACOMETTI, Zaccaria. Das öffentliche Recht der Schweizerischen Eidgenossenschaft. Sammlung der wichtigeren Bundesgesetze, Bundesbeschlüsse und Bundesverordnungen staatsrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Inhalts. Systematisch zusammengestellt, mit Verweisungen und Sachregister versehen von Z. G. Zürich: Polygraphischer Verlag 1938. S. 167 f.; BGE 94 I 672, 59 II 337.

³²⁷ Vgl. FLEINER, Fritz.. Schweizerisches Bundesrecht. Tübingen: Mohr 1923.

GIACOMETTI, Zaccaria. Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Neubearbeitung der ersten Hälfte des gleichnamigen Werkes von Fritz FLEINER. Zürich: Polygraphischer Verlag 1949. S. 829 f.

³²⁸ Vgl. AS 1964, S. 435 f. ;

Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 22.2.1963 im Bundesblatt 1963, Band I, S. 241 ff.

über konsularische Beziehungen vom 24. April 1963 durch Bundesbeschluss vom 18. Dezember 1964 (Artikel 49, 50, 62, 66)³²⁹. Die völkerrechtlichen Ausnahmen von der Steuerpflicht³³⁰ beziehen sich jedoch stets nur auf bestimmte Steuerarten, die entweder in betreffenden Staatsverträgen, in internationalen Verträgen - meist unter Vorbehalt der Reziprozität -, durch völkerrechtliche Uebung oder in der Steuergesetzgebung des Bundes bzw. der Kantone näher bezeichnet werden³³¹.

Grundsätzlich kommen nur solche Steuern in Betracht, die ohne Einmischung in die persönlichen Verhältnisse des Exterritorialen nicht erhoben werden könnten.

2.2. Die direkten und die indirekten Steuern

Solch eine Veranlagung liegt den unter dem Sammelbegriff "direkte Steuern" bekannten Abgaben zugrunde; der Vollständigkeit halber seien an dieser Stelle die sogenannten "indirekten Steuern" erwähnt, zu denen die Stempel- und Handänderungsabgaben, die Billetsteuern, die Beherbergungsabgaben und die Kurtaxen gezählt

³²⁹ AS 1968, S. 885 ff.;

Vgl. Botschaft vom 8.9.1964 im Bundesblatt 1964, Band II, S. 457 ff.

³³⁰ Vgl. BB vom 30.9.1955 betr. Vereinbarungen mit internationalen Organisationen über ihr rechtliches Statut in der Schweiz.

³³¹ Vgl. REDARD, Albert. Die diplomatischen Vertretungen, unter besonderer Berücksichtigung der Schweizer Praxis. - Lungern 1948. Bern, jur.Diss. S. 141.

BLUMENSTEIN. System, S. 59.

werden ³³². Für diese Steuern wird keine volle Befreiung gewährt, wie es z.B. bei der Getränkesteuer der Fall ist, die normalerweise im Preis der Ware inbegriffen ist. Bei den indirekten Steuern handelt es sich vielmehr um Steuerobjekte, die der Öffentlichkeit ohne weiteres zugänglich sind und bei deren Veranlagung sie nicht Einsicht in Vermögensverhältnisse erlangen könnten, die ihnen verschlossen bleiben sollten.

Näher wird dieses Thema in den jeweiligen Abschnitten über die privilegierten Personenkreise behandelt.

Zu den direkten Steuern werden trotz mannigfaltiger Abweichungen vom klar abgegrenzten Begriff ³³³, die sogenannten Subjekt- oder Personalsteuern, sowie Einkommens- und Vermögenssteuern gezählt. Auch die Besitzessteuern und die Verkehrssteuern, die in die Kategorie der Objekt- oder Realsteuern fallen, werden dazurechnet. Zu den letzteren werden ausserdem die Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie die Grenzzölle gezählt; hingegen sind die zu dieser Gruppe gehörenden Handänderungssteuern und Stempelabgaben, die auf Verkehrshandlungen erhoben werden einzuziehen.

Objektsteuern werden diese Abgaben genannt, weil die Besteuerung einzig vom Vorhandensein des steuerbaren Objekts abhängt, bei der Subjektsteuer indessen wird auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und seine besonderen individuellen Ver-

³³² Vgl. GYGAX, Steuerlexikon, Bd. 1, S. 276, Anm. 369.

³³³ Vgl. GYGAX, Steuerlexikon, Bd. 1, S. 276, Anm. 369.

hältnisse Rücksicht genommen. Zudem rechnet man den direkten Steuern die Kirchen-, Armen-, Schul-, und Kapitalsteuern sowie die Personalsteuern zu.

Anfang dieses Jahrhunderts sieht Genet die Begründung für eine Steuerbefreiung folgendermassen: "L'exemption de ces impôts se justifie aisément. Ils impliquent pour leur application la sujétion de l'individu qui en est l'objet à l'autorité qui édicte la taxation. Or, il est évident qu'un agent diplomatique ne saurait être assujéti en aucune manière au gouvernement auprès duquel il est accrédité. Il y aurait là, le concernant une confusion de souverainetés inadmissible, que tous les distingués du monde n'empêcheraient pas."³³⁴.

2.3. Das Verhältnis der kantonalen Steuernormen zum Bundesrecht, insbesondere in bezug auf Steuerbefreiungen

Im Staatenbund, dessen Einzelstaaten als völkerrechtliche Rechtssubjekte unangetastet bleiben, gebührt das aktive und das passive Gesandtschaftsrecht jedem einzelnen dem Verbund zugehörenden Staat. Daneben kann im Staatenbund als solchem die Rechts- und Handlungsfähigkeit in einzelnen Beziehungen - etwa in der völkerrechtlichen-zwischenstaatlichen - eingeräumt werden ³³⁵.

³³⁴ GENET, Raoul. Traité de diplomatie et de droit diplomatique. 3t. (Publ. Revue génér. droit internat. public. III, V, VI). Paris 1931 - 1932. S. 428.

³³⁵ Vgl. LISZT, Franz Ed. von. Das Völkerrecht. (Dt. Staatenbund 1865-1866), Band 2 A. Berlin 1918.

Umgekehrt ist die Regelung im Bundesstaat: hier ist der Gesamtstaat Subjekt des Völkerrechts und somit Träger des Gesandtschaftsrechtes im subjektiven Sinne (Schweiz seit 1848, USA seit 1787, Brasilien seit 1891).

Wer im schweizerischen Bundesstaat das aktive oder passive Gesandtschaftsrecht besitzt, d. h. der Bund (Gesamtstaat) oder die Kantone (Gliederstaaten) ist Träger dieses subjektiven Rechts; für ihn gilt grundsätzlich das oben Angeführte. Die Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 macht *expressis verbis* über den Besitz des aktiven oder passiven Gesandtschaftsrechtes keinerlei Aussagen; Lösungen sind auf dem Wege der Interpretation zu suchen. Gemäss BV 3 sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung eingeschränkt wird. Wie der Bund seine Steuerhoheit für eine bestimmte Steuerart durch eine entsprechende Vorschrift in die Bundesverfassung begründen muss, darf er auch nur durch eine solche eine Einschränkung oder Ausschliessung der kantonalen Steuerhoheit für die betreffende Steuerart vornehmen ³³⁶.

Die Beschränkungen des kantonalen Rechts sind aus dem Bundesgesetz und dessen Ausführungsvorschriften herzuleiten und verpflichten die Kantone meist zu einer Unterlassung. Die Bundesländer dürfen ihre Besteuerungsrechte nicht geltend machen, um den Bund bei der Durchführung seiner Aufgaben nicht zu behindern.

³³⁶ Vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 11 f.

Vorbehalte ergeben sich aus den bundesverfassungsrechtlichen Grundrechten: an der Spitze steht der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) und der Eigentumsgarantie, gefolgt vom Grundsatz der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 9 Abs. 6 BV)³³⁷ im interkantonalen Verhältnis und aus der Kompetenz des Bundes zum Abschluss internationaler Abkommen (Art. 8 BV). Von den Kantonen muss auch das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 sowie das Rechtshilfekonkordat vom 18. Februar 1911/ 23. August 1912 berücksichtigt werden.

Im Bereich ihrer Steuerhoheit sind die Kantone in bezug auf die Gestaltung der Steuern frei und der Bund ist nicht befugt, in die kantonale Steuerhoheit einzugreifen. Er wäre also nicht berechtigt, ein Gesetz über Steuerprivilegien zugunsten ausländischer Konsuln - solche Fälle waren bis zur Ratifizierung der Wiener Übereinkommen aktuell - zu erlassen, das auch für die Kantone zwingend ist. Da jedoch, wie schon erwähnt, in der Schweiz die Völkerrechtsgesetze gleichzeitig Bundesrecht sind, werden auch die Kantone und ihre Selbstverwaltungskörper zur Gewährung der völkerrechtlichen

³³⁷ Dieser Vorbehalt gilt jedoch wegen der fehlenden Voraussetzungen nicht im internationalen Verhältnis; (vgl. dazu BLUMENSTEIN, System, S. 44 f.).

chen Ausnahmenormen im Rahmen der Besteuerung bestimmter Steuerpflichtiger verpflichtet ³³⁸.

Die Kantone sind hier nicht nur als Ausführungsorgane hinsichtlich der ihnen vom Bund übertragenen Obliegenheiten der Bundessteuern an die Ausnahmen gebunden, sondern auch in bezug auf die ihnen, gemäss BV, verbleibenden Steuerhoheiten.

2.4. Staatsvertragliche Abmachungen des Bundes oder der Kantone

Ausnahmen von der Steuerpflicht können durch staatsvertragliche Abmachungen des Bundes oder der Kantone mit ausländischen Staaten vorgesehen werden, worauf im einzelnen noch einzugehen sein wird.

Dass der Bund die völkerrechtliche Geschäftsfähigkeit besitzt, ergibt sich aus Artikel 8 der Bundesverfassung. Es ist vor allem seine Aufgabe, internationale Beziehungen zu pflegen. Die von den Bundesbehörden abgeschlossenen Verträge ³³⁹ suspendieren widersprechendes Bundesrecht sowie kantonales Recht. Artikel 10 Ab-

³³⁸ Durch überstaatliche Vorschriften des Bundes werden die Kantone und ihre Gemeinden zu Ausnahmebesteuerungen sowohl zugunsten des Bundes selbst als auch privatrechtlicher Institutionen oder Privatpersonen verpflichtet; (vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 57 ff).

³³⁹ Für die Genehmigung der Abkommen ist gemäss Art. 85, Ziff. 5 BV die Bundesversammlung zuständig. Die Abkommen werden regelmässig auf bestimmte Zeit abgeschlossen, können jedoch unter Einhaltung einer bestimmten Frist alljährlich gekündigt werden.

satz 1 der Bundesverfassung stipuliert, dass der amtliche Verkehr zwischen Kantonen und auswärtigen Staatsregierungen wie auch zwischen ihren Stellvertretern durch Vermittlung des Bundesrates stattzufinden hat.

Neben der Kompetenz des Bundes bleibt die der Kantone nur insofern bestehen ³⁴⁰, als sie bezüglich der Materien, die der Bund nicht oder nicht abschliessend geregelt hat, Vereinbarungen mit dem Ausland eingehen dürfen.

Diese Bestimmung entzieht den Kantonen indirekt sowohl das aktive als auch das passive Gesandtschaftsrecht. Die Verhandlungen müssen, gemäss Artikel 10 der Bundesverfassung durch den Bundesrat geführt werden; die völkerrechtliche Handlungsfähigkeit der Kantone wird zwar eingeschränkt, aber nicht aufgehoben.

Die Kantone nehmen für sich das Recht in Anspruch, mit den ausländischen Behörden im Rahmen der Artikel 9 und 10 Absatz 2 der Bundesverfassung Verträge abzuschliessen, die den direkten Verkehr mit dem Ausland gestatten, "für Verträge über Gegenstände der Staatswirtschaft und des nachbarlichen Verkehrs". Von dieser Befugnis auf dem Gebiet des Steuerwesens haben die Kantone nur selten Gebrauch gemacht. Relativ häufig dagegen begegnet man der Zusicherung von Steuerbefreiung und Gegenrechtserklärungen

³⁴⁰ Art. 3 BV in Verbindung mit Art. 9 BV.

über Steuerbefreiungen hinsichtlich des konsularischen Personals in den Kantonen ³⁴¹.

Grundsätzlich entspricht die verfassungsrechtliche Zuständigkeit der kantonalen Behörden für den Abschluss solcher Vereinbarungen der für interkantonale Vereinbarungen vorgegebenen Ordnung, ein Thema, das jeweils für die einzelnen Kantone im folgenden erörtert werden soll.

Die Verletzung eines vom Kanton abgeschlossenen Vertrages kann vom Bundesgericht mit der staatsrechtlichen Beschwerde, laut Artikel 84 Absatz 1 lit. c. OG gerügt werden; auf die gleiche Weise erfolgt die Sicherung des Vorranges eines vom Bund abgeschlossenen Staatsvertrages.

2.5 Beginn und Ende der steuerrechtlichen Vorrechte

Wie bereits hinlänglich ausgeführt, stehen die Vorrechte und Immunitäten den Diplomaten und Konsuln sowie dem zu ihrem Personenkreis zählenden Berechtigten von dem Zeitpunkt an zu, zu dem sie in die Schweiz einreisen, um ihren Posten anzutreten - oder, falls sie sich schon in der Schweiz befinden, zum Zeitpunkt der No-

³⁴¹ Durch die Uebertragung der vorerwähnten Aufgaben auf den Bund bzw. dessen Organe und die damit verbundene maximale Einschränkung der völkerrechtlichen Handlungsfähigkeit der Kantone, steht eindeutig fest, dass einzig der Bund der Schweizerischen Eidgenossenschaft einen Anspruch auf Souveränität in völkerrechtlichem Sinne hat. (Vgl. REDARD, S. 25).

tifizierung ihrer Ernennung gegenüber dem Politischen Departement. Da die Vorrechte an die offizielle Funktion des Gesandten bzw. Konsuls gebunden sind, bleiben diese während der gesamten Dauer ihrer Mission im Empfangsstaat im Besitz dieser Privilegien. Für Diplomaten bleiben die Immunitäten auch nach dem Wegfall der Gründe ihres Entstehens weiter für Handlungen bestehen, die sie in Wahrnehmung ihrer dienstlichen Aufgaben als Mitglied einer diplomatischen Mission vorgenommen haben. Für Konsuln bleibt die Immunität von der Gerichtbarkeit nach Wegfall des Entstehungsgrundes für Handlungen, die er in Wahrnehmung seiner dienstlichen Aufgaben als Mitglied eines konsularischen Postens vorgenommen hat, bestehen.

3. BEFREIUNG VON FISKALISCHEN MASSNAHMEN DES BUNDES

3.1. Allgemeines

Dem Bund ist durch die Bundesverfassung das Besteuerungsrecht für einige Steuerarten zugeteilt worden. Es handelt sich dabei hauptsächlich um die Wehrsteuer, die eidgenössischen Stempelabgaben, die Warenumsatzsteuer und die Verrechnungssteuer. Für die Stempelabgaben, die Warenumsatz- und die Verrechnungssteuern besteht die sogenannte Prävalenz der Bundessteuern, d.h. den Kantonen ist ihrerseits die Befugnis entzogen, auf die betreffenden Steuerobjekte Steuern zu erheben³⁴².

Das Hauptanliegen dieser Arbeit ist die Darstellung, von welchen Steuern und inwieweit exterritorial Personen, ihre Familien und Bediensteten in der Schweiz von der Steuerpflicht ausgenommen sind; da für Diplomaten und Konsuln in bezug auf gewisse Steuerarten eine weitgehende Gleichbehandlung festzustellen ist, ging die Beantwortung des Fragenkomplexes von der Systematik der einzelnen Steuern aus. Die in diesem Kapitel enthaltenen Hinweise beruhen auf Gesetzen, Beschlüssen und Verordnungen des

³⁴² Art. 412 bis Abs. 2 BV für die Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer; Art. 41 ter Abs. 2 BV für die Warenumsatzsteuer.

Bundes, deren Grundlage das Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen vom 18. April 1962, bzw. das Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen vom 24. April 1963 bilden ³⁴³. Die vielfach als diskriminierend empfundenen geringeren Vorrechte der Konsuln waren durch die Konsularkonvention abzubauen, bzw. den diplomatischen Vorrechten anzugleichen versucht; bezüglich der Befreiung von Steuern und Abgaben ist dieses Vorhaben weitgehend erreicht worden ³⁴⁴. Aenderungen und Erweiterungen der Konventionen nahmen sowohl der Bund als die Kantone durch vertragliche Vereinbarungen mit den einzelnen Staaten vor ³⁴⁵.

³⁴³ Bis zum Erlass des Wiener Konsularabkommens gab es auf dem Gebiet der konsularischen Steuerprivilegien keine völkerrechtlichen Sätze. Die Steuerprivilegien der ausländischen Konsuln basierten bis dahin auf Gewohnheitsrechtssätzen, wobei anfängliche Unterschiede von Kanton zu Kanton sich im Laufe der Zeit, in Folge der festgesetzten Empfehlungen des Bundes verflachten. (Vgl. SYZ, S. 62 ff.)

³⁴⁴ Wesentliche Schlechterstellung der Konsuln verbleibt bezüglich ihrer Immunität von der Zwangsgewalt und Straf- und Zivilgerichtsbarkeit des Empfangsstaates.

³⁴⁵ Vgl. Kapitel 2.4. des 2. Teils

3.2. Personal- und Realsteuern oder - abgaben des Bundes (Einkommenssteuern) der Kantone und Gemeinden (Einkommen- und Vermögenssteuern)

Alle bekannten Kategorien von Berechtigten ³⁴⁶ sind grundsätzlich von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern befreit (Art. 34, I der Diplomatenkonvention und Art. 66 der Konsularkonvention) ³⁴⁷, wobei jedoch innerhalb einzelner Kategorien gewisse Unterschiede herrschen können.

3.2.1. Einkünfte aus Grundeigentum

Gemeinsam für alle Berechtigten gilt der Grundsatz, dass sie von den Steuern, die auf Einkünfte aus in der Schweiz gelegenem Grundeigentum erhoben werden, nicht befreit sind ³⁴⁸.

Eine Ausnahme liegt vor, wenn der Entsendestaat oder der Missionschef in staatlichem Auftrag Liegenschaften für die Unterbrin -

³⁴⁶ Art. 37 Abs. 2 der Wiener Diplomatenkonvention führte neu ins Diplomatenrecht die Ausweitung der Kreise der Nutzniesser von Vorrechten und Immunitäten auf die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der Mission und auf die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder ein. Die Gewährung ist an die Voraussetzung geknüpft, dass die betreffenden Personen weder Angehörige des Empfangsstates noch in ihm ständig ansässig sind (Art. 7† der Konsularkonvention).

³⁴⁷ Art. 34 enthält einen einleitenden Halbsatz als generell positive Regelung; sie umfasst alle denkbaren Abgabeformen, die nicht Gegenstand der Ausnahmebestimmungen sind.

³⁴⁸ Siehe Art. 34 b der Diplomatenkonvention.

gung der Mission ³⁴⁹ bzw. des konsularischen Postens oder des Missions- bzw. Postenchefs besitzt. Die dem Entsendestaat gehörenden Räumlichkeiten eines konsularischen Postens, der sich unter der Leitung eines Honorarkonsuls befindet, sind ebenfalls von der Einkommenssteuer befreit. Die Steuerfreiheit erstreckt sich im Gegensatz zum Berufskonsul nicht auf die Residenz des Postenchefs.

3.2.2. Einkünfte aus Vermögenswerten

Ferner sind alle Berechtigten nicht von den Steuern auf Einkünfte aus Vermögenswerten, die in schweizerischen gewerblichen Unternehmen angelegt sind, befreit. Ebenso ist die Befreiung von Steuern für private Einkünfte, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, unbekannt ³⁵⁰.

Weitere Befreiungen werden aufgrund eines schweizerischen Abänderungsvertrages, der an die Wiener Konferenz im Jahre 1961 gerichtet war, gewährt: im Empfangsstaat gelegene Bankkonten und Anleihapapiere sind von der Vermögenssteuer befreit, nicht jedoch Geschäftsbeteiligungen und Aktien, von im Empfangsstaat

³⁴⁹ Im Gegensatz zu den Räumlichkeiten der diplomatischen Missionen, schliessen die konsularischen Räumlichkeiten die Residenz des Postenchefs nicht ein; zudem müssen sie ausschliesslich für die Zwecke des konsularischen Postens verwendet werden. (Art. 1, Abs. 1 j der Konsularkonvention).

³⁵⁰ Vgl. Art. 34 d der Diplomatenkonvention.

gelegenen Hotels sowie von Gewerbe- und Industrieunternehmen³⁵¹.

3.2.3. Einkommenssteuern des Personals

Die volle Befreiung von der Einkommenssteuer für Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Mission und des Privatpersonals bzw. der privaten Hausangestellten der Mitglieder der Mission bezieht sich nur auf den von der diplomatischen Mission an die Mitglieder der Mission bezahlten Löhne. Die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der konsularischen Posten geniessen volle Befreiung nur auf Löhne, die von den konsularischen Posten bezahlt werden.

Die volle Befreiung von der Einkommenssteuer gilt in der Kategorie der privaten Hausangestellten nur für diejenigen des Missionschefs und der Mitglieder der Mission und für das private Personal des Be-

³⁵¹ In der Wiener Diplomatenkonvention sind keine Vorschriften über Abgaben aus einer privaten Erwerbstätigkeit enthalten, denn diese untersagt eine solche generell in Art. 42. Subsidiär gilt hier Völkergewohnheitsrecht, das in solchen Fällen keine Abgabenbefreiung gewährt (z.B. von der Gewerbesteuer). Da Verwaltungs- und technisches Personal den Diplomaten gleichgestellt ist, müssen diese - da für sie kein Verbot privater Erwerbstätigkeit gemäss Art. 42 der Diplomatenkonvention besteht - eine Befreiung beanspruchen können. In Art. 42 ist mit privater Erwerbstätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit gemeint, bei welcher die Diplomaten zu Wirtschaftstreibenden des Empfangsstaates in Konkurrenz tritt und hierbei aufgrund seiner privilegierten Stellung einen ungerechtfertigten Vorteil geniessen würde (Vorlesungen und Schriftstellerei erlaubt).

rufspostenchefs. Ausgenommen sind hier die privaten Hausangestellten der Mission.

Der Hauptunterschied besteht darin, dass diese Befreiung für die Mitglieder des Privatpersonals der konsularischen Posten nicht gilt. Die einzige heutige erhobene Steuer in der Kategorie der Personal- und Realsteuern oder -abgaben des Bundes ist die eidgenössische Wehrsteuer. Der Bund erhebt keine Vermögenssteuer von natürlichen Personen.

3.3. Die eidgenössische Wehrsteuer

"Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (vom 9. Dezember 1940) (AS56, 1947)

(Mit den Aenderungen gemäss Bundesratsbeschluss vom 7. Mai 1941, 10. März 1942, 20. November 1942, 18. Januar 1943, 31. Oktober 1944, 19. Oktober 1948 und 9. November 1948, gemäss Bundesbeschluss vom 20. Dezember 1950 und 22. Dezember 1954 sowie Bundesratsbeschluss vom 1. Juli 1958, 26. Juni 1964 und 28. Juni 1971)" 352.

352 Die seit dem 1.1.1971 geltenden Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses sind in der Ausgabe 1971 der Bundeskanzlei zusammengefasst, BRB vom 28.6.1971, AS 1971, 947;

Vgl. KAENZIG, Ernst. Die eidgenössische Wehrsteuer: (Direkte Bundessteuer). Erläutert von E. Käzig. - 2. Aufl. Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft 1982). (Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben; 4,1) S. 1 ff. --

---. Die eidgenössische Wehrsteuer. - Ergänzungsband erläutert von Ernst Käzig. - 2., überarbeitete Aufl. - Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft 1972. (Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben; 4 a).

3.3.1 Gesetzliche Grundlage

Mit der Neuordnung vom 11. März 1971³⁵³ wurde die Wehrsteuer in "Direkte Bundessteuer" umbenannt; in der Praxis will man bis zum Erlass eines betreffenden Ausführungsgesetzes an der bisherigen Bezeichnung festhalten. Der Bund wurde durch eine entsprechende Änderung des Artikels 41 ter der Bundesverfassung ermächtigt, bis Ende 1992 eine direkte Bundessteuer zu erheben:

"Bis zum Erlass des Ausführungsgesetzes über die direkte Bundessteuern 1971-1982 bleibt gemäss Art. 8 der Uebergangsbestimmung der Bundesverfassung (ÜB-BV) der Wehrsteuerbeschluss weiterhin in Kraft. Die bisher geltenden Uebergangsbestimmungen für die Wehrsteuer sind ebenfalls geändert worden (ÜB-BV Art. 8, Abs. 3). Durch Bundesratsbeschluss vom 28. Juni 1971 (BRB 1971) ist der Wehrsteuerbeschluss den neuen Verfassungsbestimmungen angepasst worden (vgl. das Kreisschreiben EStV vom 30.6.1971, A40, 36) 354.

Seit 1959 werden von den natürlichen Personen keine Vermögensteuern erhoben. Die Kantone erheben die Steuern für die Rechnung des Bundes, dem sie den Rohertrag abzuliefern haben. Davon fallen 30% den Kantonen zu, die wiederum ein Sechstel dieses Betrages für den Finanzausgleich unter den Kantonen zu verwenden haben.

³⁵³ AS 1971, 905.

³⁵⁴ Vgl. KAENZIG, Wehrsteuer, S. 2.

3.3.2. Das steuerbare Einkommen

Das steuerbare Einkommen umfasst alle Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, Vermögen oder anderen Quellen, so etwa Kapitalabfindungen aus einem Dienstverhältnis, Entschädigungen für die Abgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, Lotteriegewinne, Eingänge aus familienrechtlichen Alimenten oder aus Erbschaften; Vermächtnisse und Schenkungen gelten nicht als steuerbares Einkommen ³⁵⁵. Für Ermittlung des steuerbaren Mietertrages von Wohnliegenschaften, auch selbstbenutzter Räume, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung, Abteilung Wehrsteuer am 25. März 1969 Richtlinien erlassen ³⁵⁶.

3.3.3. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

Steuersubjekte sind natürliche Personen, ohne Rücksicht auf ihre Nationalität (WStB 3 Ziff. 1 und 3).

Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht werden gemäss WStB Artikel 17 den extritorialen Personen in subjektiver und objektiver Hinsicht gewährt:

Auszug aus dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (vom 9. Dezember 1940/28. Juni 1971)

³⁵⁵ Vgl. VALLENDER, Klaus A.; Fred VUILLEMIN; Erik HESS. Schweizerisches Steuerlexikon, Band 2, Bundessteuern. überarb. Aufl., Zürich: Verlag Organisator 1983, S. 43.

³⁵⁶ Steuerrevue 1969, S. 377.

1 Von der Steuerpflicht sind ferner befreit:

a) die ausländischen Staaten und ihre bei der Eidgenossenschaft beglaubigten Missionschefs für die ihnen gehörenden Liegenschaften, die ausschliesslich zum Gebrauch der diplomatischen Vertretung bestimmt sind;

b) die Angehörigen der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen und der internationalen Organisationen, soweit sie nach Vertragsrecht oder Uebung Steuerfreiheit geniessen;

c) die Berufskonsuln und Berufskonsularbeamten.

2 Hält der Absendestaat nicht Gegenrecht, so kann der Bundesrat Abweichungen von obigen Bestimmungen anordnen.

3 Die Steuerbefreiung bezieht sich, vorbehaltlich Abs. 1, lit. a nicht auf die in Artikel 20, Abs. 1, lit a bis d und f bis h, bezeichneten Gegenstände.

4 Schweizerbürger haben keinen Anspruch auf Steuerbefreiung nach Abs. 1.

Der subjektive Umfang (lit. b) stützt sich auf völkerrechtliche Uebung; die in lit. c der WStB überschritten wird und fixiert: Berufskonsuln und Berufskonsularbeamte werden ausdrücklich für steuerfrei erklärt ³⁵⁷.

3.3.3.1. Diplomatische Missionen

³⁵⁷ Vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 58 f.

Die in lit. a vorgesehene Steuerbefreiung betrifft die ausländischen Staaten und ihre bei der Eidgenossenschaft beglaubigten Missionschefs bezüglich der ihnen gehörenden Liegenschaften, die ausschliesslich zum Gebrauch der diplomatischen Vertretung bestimmt sind. Hier geht man über die völkerrechtliche Uebung hinaus, das diese Befreiung von der Grundsteuer nicht kennt³⁵⁸. Schon Artikel 7, Ziffer 1 der Vollziehungsverordnung zur KSTB und KAB 16, Ziffer 1 bzw. 17 Ziffer 1 sahen eine entsprechende Befreiung vor.

Bern, als Sitz der Gesandtschaften gewährt ebenfalls Steuerfreiheit für die sogenannten Gesandtschaftshotels, welche dem Absendestaat gehören³⁵⁹.

Sie gilt nicht nur für das Liegenschaftsvermögen, sondern auch für dessen Mietwert und findet auf die Gesandtschaftgebäude der Missionschefs ebenso Anwendung, in denen sich ausser den Amts- und Empfangsräumen auch die Wohnräume des Missionschefs befinden.

Abgesehen von der in lit a staatuierten Ausnahme, sind die Mitglieder des diplomatischen Korps in Bern (Missionschefs, diplomatische Beamte 1. und 2. Kategorie) nur für die in Artikel 20, Absatz 1, lit. a bis d und lit. f bis h bezeichneten Einkünfte der Wehrsteuer unterworfen (Art. 17, Abs. 3).

³⁵⁸ Vgl. Kapitel 1.3. des 1. Teils der vorliegenden Arbeit.

³⁵⁹ Vgl. Kapitel 3.2. des 2. Teils der vorliegenden Arbeit.

"Die in Absatz 1 lit. b und c aufgeführten Personen sind steuerpflichtig :

- für den Ertrag aus den in ihrem Eigentum oder in ihrer Nutzung stehenden schweizerischen Grundstücken (Art. 20, Abs. 1 lit. a.);
- für den Ertrag der Forderungen, die durch schweizerischen Grundbesitz sichergestellt sind (Art. 20 Abs. 1 lit. b);
- für den Ertrag der von ihnen in der Schweiz betriebenen Geschäftsunternehmungen (Art. 20, Abs. 1 lit. c; BGer vom 26.11.1936, A 6,76) sowie für den Ertrag aus schweizerischen Betriebsstätten der von ihnen im Ausland betriebenen Unternehmen (Art. 20, Abs. 1, lit. d);
- für die Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen oder sonstigen Vergünstigungen, die sie als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung inländischer juristischer Personen beziehen (Art. 20, Abs. 1, lit. f und g) ; die in Absatz 3 ebenfalls angezogenen Arbeitersatzeinkünfte aus inländischen öffentlichen Kas sen (Art. 220, Abs. 1, lit. h) sind für Art. 17 ohne Bedeutung.

Aus dieser Vorschrift muss geschlossen werden, dass die ausländischen Staaten - ausser der in lit. a statuierten Ausnahme - grundsätzlich für alles Vermögen und für alle Erträge, für die nicht in der Schweiz domilizierte natürliche (und juristische) Personen steuerpflichtig sind, der Wehrsteuer unterliegen.³⁶⁰

³⁶⁰ BGE vom 30.9.1937, A 6, S. 284.

Immerhin ist zu beachten, dass diese weitgehende Befugnis zur Erfassung ausländischer Staaten nicht nur durch spezielle Vereinbarungen, sondern namentlich durch die internationale Übung wesentlich eingeschränkt wird.

3.3.3.2. Bedingungen der Steuerbefreiung

Die Angehörigen der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen sind von der Wehrsteuerpflicht nur befreit, "soweit sie nach Vertragrecht oder Übung Steuerfreiheit genießen". Daraus ergibt sich, dass die Befreiungsvorschrift der lit. b tatsächlich gar keinen materiellen Gehalt hat, sondern auf die internationalen Vereinbarungen und Übungen verweist. Im übrigen richtet sich ihre Steuerpflicht nach dem Wiener Uebereinkommen³⁶¹. Anspruch auf die in Artikel 17 vorgesehenen Steuerbefreiungen haben ausschliesslich Angehörige fremder Staaten.

Von der Einkommenssteuer ist demnach grundsätzlich das Einkommen aus persönlicher Tätigkeit in der Schweiz (Art. 20, lit. e) und eventuell das Auslandseinkommen im Sinne von WStB 19 befreit: "... für diejenige in der Schweiz ausgeübte persönliche Tätigkeit (Art. 20, Abs. 1, lit. e) zu machen, die in keinem Zusammenhang mit den Funktionen steht, um deretwillen die Steuerbefreiung kraft Völkerrecht eingeräumt wird; für die Einkünfte aus einer derartigen Erwerbstätigkeit unterliegen alle in Absatz 1 aufgeführten Personen

³⁶¹ Siehe Art. 34 und 37 der Wiener Diplomatenkonvention;

der Wehrsteuer; z.B. für Einkünfte aus privatem Sprachunterricht oder privaten Uebersetzungsarbeiten." 362

3.3.3.3. Berufskonsuln, Berufskonsularbeamte und Honorarkonsuln
Die Berufskonsuln und Berufskonsularbeamten ausländischer Staaten sind im Gegensatz zu den sogenannten Honorarkonsuln, denen einzig für die Entschädigung aus ihrer konsularischen Tätigkeit Steuerfreiheit zusteht, unter Vorbehalt von Artikel 17, Absatz 3 und 4 von der Wehrsteuer befreit. Sie und ihre nächsten Familienangehörigen, nicht aber ihr Hauspersonal, werden steuerlich nach den gleichen Grundsätzen behandelt wie das diplomatische Personal. Dagegen gehören die Honorarkonsuln nicht in den Kreis der durch lit. c von der Wehrsteuer befreiten Konsularbeamten. Sie werden nur für die ihnen vom ausländischen Staat bezahlten Repräsentationsvergütungen von der Wehrsteuer befreit.

3.3.3.4. Vorbehalt des Gegenrechts (WStB 17, Abs. 2)

Sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht gilt, dass der Bundesrat den Umfang der Steuerbefreiung von der Gewährung des Gegenrechts durch den Entsendestaat abhängig machen kann³⁶³.

³⁶² WStB 17, Abs. 1 lit. c.

³⁶³ Vgl. BLUMENSTEIN, System S. 127 f.

- 3.4. Die eidgenössische Verrechnungssteuer (BG vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer - VStG ³⁶⁴
 - Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum VStG (VStV) -

3.4.1. Erhebung in allen Fällen - beschränkte Zahl von Rückerstattungsberechtigten

Die Kompetenz des Bundes gründet sich auf Artikel 41 bis, Absatz 1, lit. b der Bundesverfassung. Was die eidgenössische Gesetzgebung als Gegenstand der Verrechnungssteuer bezeichnet oder steuerfrei erklärt, ist den Kantonen und Gemeinden entzogen; vom Reinertrag der VSt fällt den Kantonen 12% zu.

Bei der Verrechnungsteuer handelt es sich um eine Quellensteuer, die insbesondere Dividenden sowie Zinsen und Obligationen, Kontokorrentguthaben und Sparhefte trifft. Bei der Verrechnungssteuer gibt es keinerlei subjektive Ermässigungs- oder Befreiungsgründe, wie Sozialabzüge vom Betrag der steuerbaren Leistung. Sie wird in allen Fällen erhoben und eine allfällige Befreiung erfolgt nur auf dem Wege der Rückerstattung und lediglich auf das ausdrückliche Gesuch der Berechtigten, die alle Klassen umfassen, hin. Eine Ausnahme bilden hier einzig die privaten Hausangestellten des dienstlichen Hauspersonals. Nicht privilegiert sind die Mitglieder des Privatpersonals der privaten Hausangestellten der Konsualbeamten.

³⁶⁴ AS 1966, 371; SR 642, 21.

Die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals - soweit sie weder Angehörige des Empfangsstaates noch ständig dort ansässig sind - geniessen Immunität auf die in Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit vorgenommen Handlungen, die sozialrechtliche Privilegien sowie Befreiung von Steuern und sonstigen Abgaben auf ihre Dienstbezüge, also ihre vom Entsendestaat bezogenen Gehälter. Ansonsten stehen ihnen gemäss der Wiener Konvention über diplomatische Beziehungen keinerlei Befreiungen von Steuern und Gebühren zu ³⁶⁵.

Volle Befreiung von der Verrechnungssteuer geniessen in der Kategorie der Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Missionen und der Mitglieder des Privatpersonals der Mitglieder der Missionen nur auf den von der diplomatischen Mission und den Mitgliedern der Mission bezahlten Löhnen. Ausgenommen von der Befreiung sind jedoch die zur letzten genannten Gruppe gehörenden privaten Hausangestellten des dienstlichen Hauspersonals. Für die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der konsularischen Posten nur auf die von ihnen erhaltenen Löhne und in der Kategorie der Mitglieder des Privatpersonals, nur für das private Hauspersonal des Berufspostenchefs.

Ausgenommen sind immer die Angehörigen des Empfangsstaates und dort ständig ansässige Personen, für die kein völkerrechtlicher Anspruch auf Befreiung gegeben ist ³⁶⁶.

³⁶⁵ Art. 37, Abs. 3 der Diplomatenkonvention.

³⁶⁶ Art. 38, Abs. 2 der Diplomatenkonvention.

Für die Kategorie der Berechtigten in den diplomatischen Missionen hat der Entsendestaat selbst Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, soweit diese auf Zinsen und Guthaben abgezogen wurde. Solche werden bei Schweizer Banken ausschliesslich für die Bedürfnisse der Missionen unterhalten auf von den Berechtigten privaten Kapitalanlagen oder solchen in schweizerischen gewerblichen Unternehmen sowie den daraus fliessenden Einkünften.

Auch hier können die Steuerbehörden die steuerbefreiten Einkünfte bei der Festsetzung des auf nicht befreite Einkünfte entfallenden Steuerbetrages berücksichtigen.

3.4.2. Gegenstand der Verrechnungssteuer

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer

1. auf den Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, d.h. auf Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstige Erträge (VStG 9,1):
 - a. der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben;
 - b. der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile und Genussscheine;
 - c. der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art;

d. der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen;
(VStG 4)

2. auf Lotteriegewinnen, die im Inland zur Durchführung gelangen;

3. auf Versicherungsleistungen.

Die Verrechnungssteuer dient in erster Linie dazu, den inländischen Empfänger zu veranlassen, die steuerbare Leistungen bei den direkten Steuern ordnungsgemäss anzugeben, bzw. ordnungsgemäss als Ertrag zu verbuchen³⁶⁷. VStG 14 schreibt zwingend die Ueberwälzung der Steuern auf den Gläubiger der steuerbaren Leistungen vor. Durch den obligatorischen, sogenannten internen Steuerregress soll dem Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Leistungen veranlasst werden, die Rückerstattung der überwälzten Steuer geltend zu machen. Der Steuerpflichtige kann nicht im Hinblick darauf die Ueberwälzung unterlassen, dass dem Empfänger ein Rückerstattungsanspruch zusteht, da dieser eine diplomatische oder konsularische Vorrechte geniessende Person ist (Ausnahme der Ueberwälzungspflicht: VSt 11). In zweiter Linie geht es darum, den Ausländer definitiv zu belasten, in dem ihm ein Recht auf Verrechnung oder Rückerstattung verweigert wird. Rückerstattung³⁶⁸ steht den Ausländern aufgrund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu; solche Ver-

³⁶⁷ Vgl. VALLANDER. Schweizerisches Steuerlexikon. Band 2, S. 120.

³⁶⁸ Der Begriff "Rückerstattung" des VStG erfasst das Recht in bar sowie die Verrechnung mit den direkten kantonalen und kommunalen Steuern.

träge bestehen mit Dänemark, der BRD, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, den Niederlanden, Norwegen, Oesterreich, Pakistan, Schweden, Spanien, Südafrika und USA.

3.4.2.1. Zinsen und Guthaben

Gemäss VStG 28, 1 und 3 können ausländische Staaten für die Verrechnungssteuer auf Zinsen von Guthaben ³⁶⁹, die sie ausschliesslich für die Bedürfnisse ihrer diplomatischen und konsularischen Vertretungen bei inländischen Banken ³⁷⁰ unterhalten, bei der EStV zurückfordern, sofern sie Gegenrecht erhalten ³⁷¹. Zinsen und sonstige Erträge von Kundenguthaben unterliegen der Verrechnungssteuer, ohne Rücksicht des Gläubigers, d.h. Personen, die diplomatische oder konsularische Vorrechte geniessen, werden nicht privilegiert behandelt.

Nach VStG 51 c sind von der Verrechnungssteuer ausgenommen die Zinsen von auf den Namen lautenden Spar- Einlage- oder Depositionsheften und Spareinlagen, wenn der Zinsbetrag für ein Ka-

³⁶⁹ Vgl. PFUND, Robert. Verwaltungsrecht - Strafrecht. Basel: Helbing & Lichtenhahn 1971. - (Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins.) 2/1971.

Keine Kundenguthaben sind Einlagen bei sogenannten Sparversicherungen, die Einlagen nur im Falle eines Dienst- oder Kassenantritts oder im Falle der Invalidität, der Pensionierung oder des Todes bezahlen (VStG 5, 1 d).

Nummernkonti: bei Nichtoffenbarung des Inhabers erfolgt eine Ueberwälzung der Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger (Vgl. PFUND, S. 397).

³⁷⁰ Banken sind Institute nach Bankgesetzen (... wer fortgesetzt Gelder gegen Zinsen entgegennimmt, ... wer mindestens 12 bis 20 Konten führt), VStG 9,2.

³⁷¹ Vgl. PFUND, S. 174.

lenderjahr 50,- SFR nicht übersteigt. Beim Ueberschreiten dieses Rechnungsbetrages ist die Verrechnungssteuer nicht nur in dem diesen Betrag übersteigenden, sondern im vollen Betrag zu begleichen.

3.4.2.2. Verrechnungssteuern auf Kapitalerträge und Lotteriegewinne

Mitglieder der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen sowie Berufskonsuln und Berufskonsularbeamte können für die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträge und Lotteriegewinne unter dem Vorbehalt der Reziprozität (VStG 28, 2 und 3) Rückerstattung verlangen.

Bei Kapitalerträgen hängt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer als Hauptvoraussetzung davon ab, dass der Antragsteller zum Zeitpunkt des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes, d.h. die Nutzung am Stammrecht (z.B. an einer Aktie und nicht nur am Dividendencoupon) besessen hat (VStG 21, la ,Archiv 28, 107, 31, 339)³⁷². Bei Lotteriegewinnen ist das Eigentum zum Zeitpunkt der Zuteilung des Loses massgebend (VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind Geldtreffer von über 50,- SFR aus inländischen Lotterien und lottoähnlichen Wettbewerben (Sportlotto). Lotterietreffer über 50,- SFR unterliegen nicht nur in dem diesen Betrag übersteigenden, sondern in ihrem vollen Umfang der Verrechnungssteuer.

³⁷² Sonderregelung für Termingeschäfte, VStG 62.

3.4.2.3. Fälligkeit - Verjährung

In diesen Fällen entsteht die Steuerforderung mit der Fälligkeit des Zinses oder der Sitzverlegung ins Ausland. Sie wird in der Regel 30 Tage nach der Entstehung der Zahlung fällig (VStG16) und verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Gemäss Artikel 13 Absatz 1 beträgt die Steuer auf Kapitalerträge und Lotteriegewinne 30% der steuerbaren Leistung. Die Verjährung wird durch die Anerkennung der Steuerforderung seitens des Steuerpflichtigen, sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung unterbrochen.

3.4.2.4. Der Diplomat als Aktionär

Das VStG kennt auch keine Ausnahme von der Besteuerung mit Rücksicht auf besondere Eigenschaften der Gesellschaft oder Genossenschaft. So hat eine Aktiengesellschaft auf die Dividende die Verrechnungssteuer zu entrichten und diese beim Aktionär einzuziehen, auch wenn der Aktionär aufgrund diplomatischer Vorrechte von der direkten Steuer befreit ist. Die Entlastung erfolgt durchwegs durch Rückerstattung ³⁷³.

3.4.2.5. Versicherungsleistungen

Artikel 7 der VStG umschreibt den Gegenstand der Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen. Er enthält drei Gruppen von Steuertatbeständen:

³⁷³ Vgl. Kapitel 3.4.1. des 2. Teils der Arbeit.
PFUND, S. 100 f.

Abs 1 - Objekt der Steuer sind Kapitalleistungen aus Lebensversicherungen sowie Leibrenten und Pensionen;

Abs 2 - stellt zwei Ersatztatbestände auf, um der Steuerumgehung zu begegnen;

Abs 3 - erklärt Auszahlungen der Guthaben bei versicherungsähnlichen Einrichtungen (Sparversicherungen).

Personen mit diplomatischen oder konsularischen Vorrechten; deren Wohnort sich im Inland befindet, haben inländischen Wohnsitz, "soweit sie für den Rückkaufwert einer Versicherung oder für eine Versicherungsleistung nicht zur Entrichtung von Einkommens- oder Vermögenssteuern des Bundes, eines Kantons oder einer Gemeinde verpflichtet sind, sind sie im Sinne der Auslegung gemäss Artikel 7 Absatz 1 nicht Inländer."

Da es oft nicht einfach ist, den steuerlichen Status dieser Personen zu beurteilen, sind die Versicherer gehalten, die Versicherungsleistung entweder als der Verrechnungssteuer unterworfen zu betrachten, d.h. zu melden oder darauf die Steuer zu entrichten oder vor Erbringung der Leistung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) nachzufragen, ob die Leistung der Verrechnungssteuer zu unterwerfen ist ³⁷⁴.

3.4.2.6. Völkerrechtliche Ausnahmen von der Besteuerung

Zwei völkerrechtliche Ausnahmen sind in diesem Zusammenhang zu erwähnen; Ausnahmen von der Entlastung der Verrechnungs-

³⁷⁴ Vgl. PFUND, S. 274.

steuer, die ansonsten durchwegs durch Steuerrückerstattung erfolgt:

1. Die Erträge der Aktien der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich in Basel (BIZ) werden nicht mit der Verrechnungssteuer belastet (Artikel 6, lit c des Grundgesetzes)³⁷⁵.
2. Auf Dividenden, welche die "Eurofirma" Europäische Gesellschaft für die Finanzierung von Eisenbahnmaterial in Basel an die Bahnverwaltungen ausschüttet, wird die Verrechnungssteuer ebenfalls nicht erhoben (Artikel 1 Ziffer 4 des Zusatzprotokolls zum Abkommen über die Gründung der Eurofirma) ³⁷⁶.

3.4.2.7. Das Verfahren

Rückerstattung kann nur auf schriftlichen Antrag, frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gefordert werden. VStG 29, 1 und 2 umschreibt die Ausnahmen, die eine vorzeitige Einreichung gestatten: Reise ins Ausland, Heirat, Tod.

Der Anspruch erlischt, wenn der Antrag nicht spätestens drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (VStG32, 1).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung befriedigt den Antrag in bar. Bei allfälliger, teilweiser oder ganzer Abweisung des Antrags steht der Rechtsweg offen. Gegen den Einspruch bei der Eidgenössi-

³⁷⁵ AS 1970, S. 463.

³⁷⁶ AS 1959, S. 612.

schen Steuerverwaltung kann Verwaltungsgerichtsbeschwerde am Bundesgericht eingereicht werden (VStG 51).

Die Rückerstattung wird versagt, falls der ausländische Staat nicht Gegenrecht hält.

3.5. Indirekte Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben des Bundes

Die wichtigsten indirekten Steuern des Bundes sind die Warenumsatzsteuern und die Stempelabgaben. Die Berechtigten sind grundsätzlich weder von den indirekten Steuern des Bundes noch der Kantone befreit ³⁷⁷.

Die Kategorie der Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Missionen und der konsularischen Posten und die Mitglieder des Privatpersonals und der privaten Hausangestellten der Konsularbeamten werden hier nicht berücksichtigt, was jedoch nicht bedeutet, dass ihnen keinerlei Vergünstigungen zugestanden werden. Im

³⁷⁷ Art. 34 a der Diplomatenkonvention.

Zweifelsfalle sollten sie den oben genannten Weg einschlagen. Für die übrigen Berechtigten besteht grundsätzlich keine Befreiung³⁷⁸.

Ausnahmen im Sinne einer bedingten Befreiung sind für

- Warenumsatzsteuer
- Abgaben auf gebrannte Wasser³⁷⁹ und
- Tabaksteuern³⁸⁰ vorgesehen.

Die diplomatischen Missionen, Missionschefs und Mitglieder des diplomatischen Personals, die konsularischen Posten, Postenchefs und Konsularbeamten werden von diesen Steuern befreit, sofern sie die Waren zollfrei eingeführt haben.

Die eben genannten Steuern werden den Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals und den Konsularbeamten nur für Gegenstände erlassen, die sie anlässlich ihrer Ersteinrichtung zollfrei einführen konnten.

Die diplomatischen Missionen und Missionschefs, die konsularischen Posten und Postenchefs erhalten für Stempelabgaben im Zusammenhang mit Liegenschaften in der Schweiz, für Räumlich-

³⁷⁸ Art. 34 der Diplomatenvkonvention beeinträchtigt in keiner Weise den Grundsatz, dass die Personen, welche diplomatische Vorrechte und Immunitäten geniessen, keinen Anspruch auf Befreiung von indirekten Steuern haben. Art. 34 a betrifft die "indirekten Steuern", und zwar jene, die normalerweise im Preis von Waren und Dienstleistungen enthalten sind; dies ist wesentlich, wegen allfälliger Diskussionen über Auslegung: restriktiv oder extensiv. Das einschränkende "normalerweise" bedeutet, dass eine solche ansonsten faktisch im Preis enthaltene Steuer auch im Falle der gesonderten Verrechnung keine Befreiung beanspruchen kann.

³⁷⁹ Art. 32 bis BV; BG vom 21.6.1932 über gebrannte Wasser (Alkoholgesetze), VVO vom 19.12.1932.

³⁸⁰ Tabaksteuergesetz vom 21.3.1969.

ten und Garten der Mission bzw. des konsularischen Postens, für die Residenzen des Postenchefs und der diplomatischen Mission, die im Eigentum des Endsendestaates oder der Mission, bzw. des Postenchefs stehen oder von ihnen gemietet sind, volle Steuerbefreiung.

Die eben genannten Berechtigten und mit ihnen die Mitglieder des diplomatischen Personals und des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die Konsularbeamten und -angestellten geniessen ebenso volle Befreiung von Stempelabgaben³⁸¹ auf Quittungen für Versicherungsprämien, die in der Schweiz obligatorisch sind (Art. 34 in Verbindung mit Art. 23 der Diplomatenkonvention).

3.5.1. Gegenstand der Warenumsatzsteuer

(BRB über die Warenumsatzsteuer (WUB) vom 19. Juli 1941 mit Änderungen; 1. Januar 1971 geänderte Fassung (AS 1971, 941)).

Die Umsatzsteuer auf die Wareneinfuhr (2. Teil des WUB) hat nicht den Warenumsatz, sondern gleich dem Zoll, den Uebertritt der Ware über die schweizerische Zollgrenze zum Gegenstand (Einfuhr von Waren ins Inland).

³⁸¹ BV Art. 41 bis Abs. 1, lit. a.; der Bund kann Urkunden des Handelsverkehrs besteuern, ausgenommen diejenigen des Grundstücks und des Grundpfandverkehrs; vom Reinertrag fällt ein Fünftel den Kantonen zu. Die Erhebung erfolgt durch die Eidgenössische Steuerverwaltung, Abteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer (EStV), 3003 Bern.

Neben den Zöllen erhebt der Bund als wichtigste Verbrauchssteuer die Warenumsatzsteuer. Grundsätzlich belastet sie die Ware vom Hersteller bis zum Endverbrauch nur einmal (Einphasensteuer).

Die WUB umfasst:

- a. Steuer auf Warenumsätze im Inland (Art. 9 -43) ;
- b. eine Steuer auf die Wareneinfuhr, die von der Eidgenössischen Zollverwaltung erhoben wird (Art. 44-53).

3.5.2. Steuerfreie Waren

Gemäss Art. 44-47 WUB erhebt die Zollverwaltung die Steuer auf die Einfuhr aller Waren, für die kein besonderer Steuerbefreiungsgrund besteht, grundsätzlich unabhängig davon, ob der Einfuhrzoll entrichtet werden muss.

Art. 48 WUB bezeichnet die Waren, die steuerfrei eingeführt werden können: Als Ware in steuerrechtlichem Sinne gilt der Gegenstand eines Fahrniskaufes (OR 187) oder eines Energielieferungsvertrages (Art. 17 WUB). Die Warenumsatzsteuer geht aus von der Abgabe erstellter Waren an Dritte.

In Art. 48 lit. e. WUB werden die Waren bezeichnet, die nach Art. 14 Ziff. 3-16 und 18-24 des Zollgesetzes zollfrei sind, als von der Warenumsatzsteuer befreit. Diese Waren werden mit Rücksicht auf ihre Behandlung im Zollverkehr von der Warenumsatzsteuer bei der Einfuhr befreit.

Da die Räumlichkeiten der diplomatischen Missionen und konsularischen Posten in der Schweiz kein fremdes Territorium darstellen, gehören sie umsatzsteuerrechtlich zum Inland³⁸². Daher sind Lieferungen an die obengenannten Adressaten Inlandslieferungen und unterliegen grundsätzlich der Steuer.

Die Besteuerung ist, absehen von der Person des Grossisten, nicht von der Person des Lieferungsempfängers abhängig. Grundsätzlich sind daher Lieferungen an sogenannte exterritoriale Personen nicht von der Besteuerung ausgenommen.

Ausnahmen bestehen lediglich für die schon vorher erwähnten Gegenstände, die nach Artikel 14 Ziffer 3-16 und 18-24 zollfrei eingeführt werden dürfen (Art. 48, lit. e WUB)³⁸³.

3.5.3. Verfall der WUB und Verjährung

Die Steuer verfällt zum Zeitpunkt der Zollerhebung (Art. 50 WUB) und die Verjährung tritt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres ein.

3.5.4. Rechtsmittel (ARrt. 51 WUB)

Verfügungen von Zollämtern können bei der Zollkreisdirektion beanstandet werden; diejenigen der Zolldirektion bei der Oberzolldi-

³⁸² Betrifft das Inland gemäss Art. 8II, WUB.

³⁸³ Vgl. Kapitel 3.2.1. und 3.2.2. des 1. Teils.

reaktion. Gegen Verfügungen der Oberzolldirektion kann bei der Zollrekurskommission Widerspruch eingelegt werden und gegen letztgenannte kann mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde am Bundesgericht vorgegangen werden.

4. BEFREIUNG VON FISKALISCHEN MASSNAHMEN GEGENUEBER KANTONEN UND GEMEINDEN

4.1. Die einzelnen Steuern, Gebühren und Abgaben

Die Kantone und Gemeinden erheben Handänderungssteuern, die im Landesdurchschnitt etwa 1,5% des Kaufpreises von Grundstücken betragen. Mehr als die Hälfte der Kantone kennt zudem eine Liegenschaftssteuer als reale Besitzessteuer³⁸⁴; die Kantone und Gemeinden erheben ausserdem Stempelabgaben auf Urkunden, die vom Bund weder belastet noch steuerfrei erklärt sind. Ferner existieren Hunde- und Automobilsteuern.

Auch hier sind die extraterritorialen Personen³⁸⁵ grundsätzlich von den indirekten Steuern nicht befreit. Ausnahmen sehen die Kantone und Gemeinden nur in gewissen Fällen für die diplomatischen Missionen und Missionschefs bzw. die konsularischen Posten und Postenchefs vor; sie erhalten volle Befreiung von:

- Eintragungsgebühren,
- Gerichts-, Beurkundungs- und Beglaubigungsgebühren,
- Hypothekengebühren,

³⁸⁴ Vgl. ZUPPINGER. Steuerrecht 1, S. 107 ff.

³⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.5. des 2. Teils der Arbeit.

- Stempelabgaben ³⁸⁶
- Handänderungsabgaben,
- Liegenschaftssteuern,
- Beleuchtungsgebühren und
- Kehrrihtabfuhrgebühren,

die aber im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen, d.h. den Räumlichkeiten der Missionen bzw. der Posten oder der Residenz des Missionschefs bzw. des Postenchefs, die im Eigentum des Entsendestaates oder des Missionschefs bzw. des Postenchefs stehen oder von ihnen gemietet sind, stehen müssen ³⁸⁷.

Die soeben erwähnten Steuerbefreiungen fallen hin, wenn die Gebühren oder Abgaben von Personen zu entrichten sind, die mit dem Entsendestaat oder dem Missions- bzw. Postenchef Verträge abschliessen.

Was die Beleuchtungs- und Kehrrihtabfuhrgebühren betrifft, so erfolgt eine Befreiung von ihnen nur aufgrund bilateraler Vereinbarungen. Eine grundsätzliche Befreiung für die Berechtigten kennt man nicht, da es sich hier um Abgaben handelt, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden ³⁸⁸.

³⁸⁶ "Droits d'Enregistrement", gemäss Art. 34 lit. e. gibt es keine Befreiung von Entgeltabgaben aus behördlichen Handlungen des Empfangsstaates; gemeint sind Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Grundverkehrssteuern.

³⁸⁷ Art. 34 f der Diplomatenkonvention in Zusammenhang mit Art. 23.

³⁸⁸ Vgl. Art. 34 e der Diplomatenkonvention.

Von den Hundesteuern und den Beherbergungsabgaben werden interessanterweise auch die Mitglieder der Missionen nicht befreit. Volle Befreiung wird jedoch allen übrigen Berechtigten gewährt. Keine Beherbergungsabgaben müssen die Berechtigten mit Dienstort in Bern bezahlen.

4.2. Erbschafts- und Schenkungssteuern

Der Bund und der Kanton Schwyz erheben keinerlei Erbschaftssteuern. Keine Schenkungssteuern kennen die Kantone: Luzern, Schwyz und Solothurn.

Von den 22 Kantonen, die Erbschaftssteuern erheben, kennt nur der Kanton Graubünden zusätzliche Nachlasssteuern mit gemeindlichen Erbanfallsteuern. Erbanfall- und Nachlasssteuern gibt es in den Kantonen Neuenburg und Solothurn, nur Erbanfallsteuern in allen übrigen Kantonen.

Die Schenkungssteuer ist eine Rechtsübertragungssteuer, die auf die Uebertragung von Eigentum oder anderen Rechten gerichtet ist. Charakteristikum ist eine unentgeltliche Zuwendung, durch welche der Empfänger bereichert wird. Weder Kantone noch Gemeinden gewähren Steuerfreiheit für den Nachlass eines Berechtigten oder für eine von ihm vorgenommene Schenkung.

In der Regel besitzen die Wohnsitzkantone des Schenkers bzw. des Erblassers die Steuerhoheit. Unbewegliches Vermögen darf je -

doch nur dort besteuert werden, wo es liegt. Dasselbe gilt grundsätzlich bei einem anderslautenden DBA, auch im Verhältnis zum Ausland.

Weiterhin ist festzuhalten, dass aus den uns bekannten Kategorien von Berechtigten die der Familienangehörigen von Mitgliedern der Missionen wegfällt, d.h. dass dieser Personenkreis von den Steuern auf die ihnen zufallenden Erbschaften oder Schenkungen nicht befreit ist ³⁸⁹. Ausnahmen kennt man auch hier für die übrigen Berechtigten, wobei von der Kategorie der Mitglieder des Privatpersonals der Mitglieder der Missionen nur die privaten Hausangestellten des Missionschefs begünstigt werden.

Die Befreiung bezieht sich auf bewegliches Vermögen, das sich deshalb im Empfangsstaat befindet, da sich der Verstorbene als Mitglied der Mission bzw. des konsularischen Postens oder als Familienangehöriger eines solchen dort aufgehalten hat. Auf dieses bewegliche Vermögen darf keine Erbschaftssteuer erhoben werden. Befreiung für in der Schweiz gelegenes Grundeigentum wird nur dem Missions- bzw. Postenchef gewährt, wenn sie dieses ausschliesslich für die Zwecke der Mission bzw. des Postens oder als Residenz besitzen.

³⁸⁹ Die Gründe für die Nichtprivilegierung dieser Familienmitglieder gehen aus den Materialien nicht hervor.

4.3. Steuern bzw. Gebühren für Motorfahrzeuge

Von der Motorfahrzeugsteuer, die sich nach der Motorstärke richtet, der Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeuge und der Gebühr für den Fahrzeugausweis werden, im Gegensatz zu den übrigen Berechtigten, die Kategorie der Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Mission und die Mitglieder des Privatpersonals der Mission nicht befreit. Diese beiden erhalten keine im Zusammenhang mit Motorfahrzeugen stehende Steuer- oder Abgabenbefreiung.

Volle Befreiung dagegen erhalten der Missions- bzw. Postenchef, die Mitglieder des Verwaltungs- bzw. technischen Personals sowie die Konsularbeamten für:

- Gebühren für die Prüfung des Motorfahrzeugführers,
- Gebühren für den Führerausweis,
- Gebühren für den internationalen Führerausweis.

Alle durch Definiton beschriebenen Berechtigten müssen für Kontrollschilder einen einmaligen festgesetzten Betrag bezahlen, um die Schilder ausgehändigt zu bekommen.

5. ZOLLVORRECHTE DER EXTERRITORIALEN PERSONEN

BG vom 1. Oktober 1925 über das Zollwesen wurde geändert in "Zollgesetz" (ZG) (Änderung vom 6. Oktober 1972)

5.1. Angleichung der konsularischen Zollprivilegien an die diplomatischen

Das Bestreben, den konsularischen Status dem diplomatischen anzugleichen, wurde mit dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen unwiderruflich manifestiert. Der Artikel 50 der Konsularkonvention entspricht den im Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen festgeschriebenen Zollprivilegien. Sie gehen allerdings kaum über jene Vergünstigungen hinaus, die den Konsularbeamten und -angestellten bereits vor dem Erlass der Konsularkonvention gewährt wurden. Wegen der erwähnten weitgehenden Übereinstimmungen der Zollprivilegien werden diese für die diplomatische Missionen und die konsularischen Posten und deren Mitglieder und Angestellte zusammen behandelt. Die Befreiung der diplomatischen und konsularischen Vertreter von Ein- und Ausfuhrzöllen ist nicht absolut.

5.2. Vorbehalt des Gegenrechts

Artikel 14 Ziffer 4 und 5 des Zollgesetzes³⁹⁰ sowie Artikel 9, II der Verordnung zum Zollgesetz³⁹¹ stipulieren ausdrücklich, dass die Bestimmungen über Zollfreiheit und Zollvergünstigungen nur von solchen Vertretern beansprucht werden können, deren Absende - staat den schweizerischen diplomatischen bzw. konsularischen Vertretern Gegenrecht hält. Ebenfalls kann der Bundesrat, sofern sich aus der Anwendung dieser Bestimmung Missstände ergeben, die Vergünstigungen zeitweilig oder dauernd einschränken oder aufheben (Art. 19 ZG).

Gesuche um Zollbefreiung müssen vor der Einfuhr unter der Vermittlungsmithilfe der zuständigen diplomatischen Missionen der Oberzolldirektion in Bern unterbreitet werden (ZG 131, ZV 47).

In besonderen Fällen verkehrt die Oberzolldirektion direkt mit den diplomatischen Missionen bzw. den konsularischen Posten in der Schweiz. Im Zusammenhang mit den Zollvorrechten kennt man hier die Begriffe "bedingte Zollbefreiung" (bf) und "vorübergehende Zoll - befreiung" (vf).

³⁹⁰ Fassung gemäss Ziff. 1 der Verordnung vom 11.4.1973; in Kraft seit dem 1.6.1973.

³⁹¹ Verordnung zum ZG vom 10.7.1926 (ZV); Fassung des Titels gemäss Verordnung vom 11.4.1973, in Kraft seit 1.7.1973; AS 1973, 651.

5.3. Bedingte Zollbefreiung

Unter dem Begriff der bedingten Zollbefreiung versteht man die Einfuhr ohne Zahlung von Zollgebühren und anderen damit verbundenen Abgaben, abgesehen von denjenigen für Einlagerung, Beförderung und ähnliche Dienstleistungen, jedoch unter dem Vorbehalt gewisser Bedingungen und Beschränkungen, wie dem ausschliesslichen Gebrauch des Zollgutes durch die Berechtigten und dem Wiederverkaufsverbot.

Bei fehlender Voraussetzung für eine "bf" hat der Begünstigte entweder das unverzollte Gut wieder auszuführen oder für die ihm bei der Einfuhr erlassenen Gebühren und sonstigen Abgaben Steuern nachzuzahlen. Für gewisse, mit "bf" zugelassene Zollgüter kennt man sogenannte Sperrfristen ³⁹², was bedeutet, dass für diese Zollgüter alle Abgabepflichten nach Ablauf einer - am Einfuhrtage beginnenden - Frist endgültig und automatisch dahinfallen.

Der Eigentümer kann dann frei über die Sache, ohne Gebührenentrichtung durch den Verkäufer oder Käufer, verfügen.

Wird ein Zolbegünstigter, z.B. vor Ablauf der Sperrfrist versetzt und ist daher gezwungen seinen Wagen zu veräussern, so ist er nur verpflichtet einen Teil jener Gebühren, die das Motorfahrzeug belasten, zu bezahlen. Werden von der zollbegünstigten Person, vor Ablauf der Sperrfrist, Zollgebühren entrichtet oder wird die Ware an

³⁹² Solche Sperrfristen kennt man insbesondere für Motorfahrzeuge.

eine andere zollbegünstigte Person veräussert oder das Zollgut wird endgültig wieder aus der Schweiz ausgeführt, so darf der Berechtigte grundsätzlich einen Ersatz mit "bf" einführen.

5.4. Vorübergehende Zollbefreiung

Unter dem Begriff der vorübergehenden Zollbefreiung versteht man die Einfuhr ohne Zahlung von Zollgebühren und anderen damit verbundenen Abgaben, abgesehen von solchen für Einlagerung, Beförderung und ähnliche Dienstleistungen und für den ausschliesslichen Gebrauch der Zollbegünstigten bestimmt; jedoch bleibt für die Zollbegünstigten die Verpflichtung bestehen, die bei der Zulassung des Zollgutes nicht erhobenen Gebühren und sonstigen Abgaben zu begleichen. Diese Situation kann beispielsweise im Falle eines Verkaufes eintreten; ebenso besteht kein Leistungswegfall für den Zollbegünstigten, wenn er aus anderen Gründen, wie Schenkung, Abschluss der Amtstätigkeit in der Schweiz, die Voraussetzungen für eine Zulassung mit "vf" nicht mehr erfüllt.

5.5. Die Zollkontrolle des mitgeführten persönlichen Gepäcks (ZG 14 Ziff. 5; ZV Art. 9) ³⁹³

Nur "triftige" Gründe ³⁹⁴ gegen die, ansonsten den Missionschefs, Vertretern des Entsendestaates in Sondermission ³⁹⁵, Mitgliedern des diplomatischen Personals in Sondermission, Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, den Postenchefs und Konsularbeamten gewährte Befreiung von der Zollkontrolle des persönlichen Gepäcks, können diese aufheben (ZG 14 Ziff. 8; ZV 10).

Für die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der diplomatischen Missionen ³⁹⁶, die Mitglieder der konsularischen Posten und Sondermissionen, ausgenommen jene, die Angehörige des Empfangsstaates oder dort ständig ansässig sind, gilt die Zollbefreiung nur für anlässlich ihrer Ersteinrichtung eingeführte Gegenstände (ZG 14 Ziff. 4 und 5).

³⁹³ Art. 50 der Konsularkonvention und Art. 36, Abs. 1 und 2 der Diplomatenkonvention.

³⁹⁴ Der Text der Kommission für Völkerrecht sagt: "... sehr triftige Gründe".

³⁹⁵ Der Personenkreis der Privilegierten wurde in Art. 14 Ziff. 5 ZG erneut erweitert auf Konsularbeamte, Vertreter des Entsendestaates in Sondermission und Mitglieder des diplomatischen Personals in Sondermission.

³⁹⁶ Art. 37 II der Diplomatenkonvention weitet den Personenkreis der Nutzniesser von Vorrechten und Immunitäten auf die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals und auf die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder aus. Die Zollprivilegien dieser Personen beziehen sich jedoch nur auf die Einfuhr von Gegenständen zum Zeitpunkt der Erstinverlaffung. Ansonsten sind sie bezüglich der Befreiung von Steuern und Gebühren nach dem Völkerrecht den Diplomaten gleichgestellt.

"Triftige Gründe" für eine Zollkontrolle liegen vor, wenn ernsthaft angenommen werden muss, dass das Gepäck weder für den persönlichen Gebrauch des Berechtigten noch für die an seinen Vorrechten teilhabenden Familienangehörigen bestimmt ist (ZG 14 Ziff. 5; ZV 10) 397.

Unter den in Artikel 36 Absatz 1 lit. b der Diplomatenkonvention erfassten Gegenstände für den persönlichen Gebrauch der Diplomaten und seiner Familienmitglieder werden ausschliesslich diejenigen genannt, die der Diplomat aus Anlass seiner Uebersiedlung in den Empfangsstaat einführt (ZG 14 Ziff. 5; ZV 9, 10). Obwohl im Englischen der Ausdruck "establishment" und im Französischen der Ausdruck "installation" in ihrer Bedeutung nicht vollständig entsprechen, soll doch die gleiche Sorte von Gegenständen genannt sein. Ferner liegen triftige Gründe für eine Kontrolle vor, wenn ernsthaft angenommen werden muss, dass es sich um Gegenstände handelt, deren Ein- und Ausfuhr verboten ist und deren Ein- und Ausfuhr durch die Quarantänenvorschriften geregelt ist.

Die Zollkontrolle des mitgeführten Gepäcks hat in allen Fällen in Anwesenheit des Berechtigten oder seines ermächtigten Vetreters zu erfolgen.

397 Aus der rechtspolitischen Zielsetzung des Art. 36, 1 ergibt sich, dass nur die unmittelbar in Aussicht genommene bzw. vorgegangene Zweckbestimmung gemäss lit. a. und b. für die Abgabenbefreiung massgeblich sein kann. Somit besteht für Güter, die von einer missionsfremden Person (entgeltlich oder unentgeltlich) eingeführt wurden oder für Güter, die vorher in amtlichem Gebrauch der Mission standen, von einer missionsfremden Person entgeltlich oder unentgeltlich ausgeführt werden keinerlei Anspruch auf Befreiung.

5.6. Unterschiede der Zollprivilegien von Diplomaten und Konsuln

In einem Punkt weichen die Zollprivilegien der Konsularbeamten erheblich von denjenigen der Diplomaten ab. Bei den Konsularbeamten und bei den mit ihnen im Haushalt lebenden Familienangehörigen darf die Einfuhr von Verbrauchsgütern, wie Getränke und Rauchwaren, die für die unmittelbare Verwendung durch die Beteiligten erforderliche Menge nicht übersteigen (Art. 50 Abs. 1, lit. b der Konsularkonvention).

5.7. Gegenstände und Materialien, die Eigentum des Entsendestaates und ausschliesslich zum amtlichen Gebrauch der diplomatischen Mission bzw. des konsularischen Postens bestimmt sind

Gegenstände und Materialien, die Eigentum des Entsendestaates und ausschliesslich

a. zum amtlichen Gebrauch der Mission bzw. des Postens bestimmt sind, wie Wappenschilder, Flaggen, beschriftete Schilder, Siegel, Stempel, Bücher, amtliche Drucksachen und Büromöbel (ZG 14 Ziff. 4; ZV 10) ³⁹⁸ oder

³⁹⁸ Vgl. Yearbook of the ILC 1960, Band II, S. 37.

b. zum Gebrauch in der Residenz der Missions- bzw. Postenchefs bestimmt sind, wie Mobiliar, Hausrat, Tafelgeschirr, Silber, Kunstgegenstände (ZG 14 Ziff. 8; ZV 9, 10, 13, 16) dürfen unbefristet eingeführt werden, jedoch müssen Anzahl und Menge ausschliesslich auf die Bedürfnisse der Mission bzw. des Postens oder der Residenz der Missions- bzw. Postenchefs beschränkt sein ³⁹⁹.

Artikel 62 der Konsularkonvention regelt die Zollprivilegien der Honorarkonsularbeamten, die sich nur auf die für den amtlichen Gebrauch eines von einem Honorarkonsularbeamten geleiteten konsularischen Postens auf nachstehende amtliche Gegenstände beschränken: Wappenschilder, Flaggen, Siegel, Stempel, Bücher, amtliche Drucksachen und Büromöbel.

Die diplomatischen Missionen in Bern und die Konsulate in der Schweiz, bzw. die Missions-, Postenchefs und Sondermissionen erhalten für diese Gegenstände und Materialien nach fünf Jahren Zollbefreiung, wobei eine Zulassung dieser Gegenstände nicht befristet ist (bf 5). Fünf Jahre nach Zulassung des obengenannten Zollgutes in die Schweiz, dürfen die Missionen, Posten, Missions- bzw. Postenchefs über dieses ohne Gebührenentrichtung frei verfügen.

Artikel 10 des Zollgesetzes legt fest: Für die Zollbehandlung von

³⁹⁹ Die "nur für den amtlichen Gebrauch bestimmten Güter" erhalten Abgabenbefreiung. Diese entfällt jedoch, wenn diese Gegenstände im Empfangsstaat einer kommerziellen Verwendung (Verkauf, entgeltlicher Verleih) zugeführt werden; die Zweckbestimmung dieser Güter für den amtlichen Gebrauch der Mission bzw. des Postens entfällt zwangsläufig mit deren Weitergabe.

Waren, die an diplomatische Missionen, konsularische Posten, an Sondermissionen sowie deren Personal eingegeben (Art. 14 Ziff. 4 und 5 ZG) sind die einschlägigen Reglements massgebend.

5.8. Die Einfuhr von Automobilen und Motorrädern

Den diplomatischen Missionen in Bern und den konsularischen Posten in der Schweiz steht eine bedingte Zollbefreiung (bf) mit einer Sperrfrist von drei Jahren für Dienstwagen zur Personen- und Warenbeförderung zu. Die Anzahl dieser Dienstwagen ist auf die tatsächlichen Bedürfnisse abzustellen, jedoch dürfen pro konsularischem Posten maximal zwei Motorfahrzeuge eingeführt werden. Die diplomatischen Missionen sind in der Anzahl auf die tatsächlichen Bedürfnisse beschränkt, ohne auf eine maximale Anzahl fixiert zu werden. Eine gleich lange Sperrfrist besteht sowohl für die Missions- und Postenchefs als auch für die Mitglieder des diplomatischen Personals und die Konsularbeamten - nur wenn der Berechtigte in der Schweiz wohnhaft ist - für deren Privatwagen.

In diesem Zusammenhang ist noch ausdrücklich festzuhalten, dass die Berechtigten alle drei Jahre, vom Tage der Einfuhr in die Schweiz an gerechnet, einen Wagen einführen dürfen. Bei einer Versetzung in das Ausland dürfen sie das Fahrzeug in der Schweiz veräussern, wobei allerdings Gebühren und Zoll, abgestuft nach Jahren vom Tage der Einfuhr an gerechnet, zu begleichen sind:

1 Jahr = 75% der Einfuhrzölle und -gebühren

2 Jahre = 50% der Einfuhrzölle und -gebühren

3 Jahre = 25% der Einfuhrzölle und -gebühren

Die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals bzw. die Konsularangestellten, soweit sie in der Schweiz wohnhaft sind, dürfen nur einen Privatwagen mit den bei der Ersteinrichtung zugelassenen Gegenständen einführen. Für diesen erhalten sie auch eine "bf" mit einer Sperrfrist von 5 Jahren.

Zusätzliche Privatwagen, deren Anzahl sich nach den tatsächlichen Bedürfnissen des Hauptberechtigten und seiner der Vorrechte teilhaftigen Familienangehörigen richtet, dürfen von den in der Schweiz wohnhaften Missions- und Postenchefs, den Mitgliedern des diplomatischen Personals, den Konsularbeamten und -angestellten sowie den Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals mit vorübergehender Zollbefreiung ("vf") eingeführt werden.

5.9. Die Einfuhr von Luftfahrzeugen und Lastwagen

Die diplomatischen Missionen und konsularischen Posten können mit "bf" und einer Sperrfrist von 5 Jahren sowohl Lastwagen als auch Dienstflugzeuge einführen; die Anzahl muss jedoch jeweils auf die Bedürfnisse der Mission bzw. des Postens beschränkt werden.

Die Missionschefs und die Mitglieder des diplomatischen Personals dürfen zusätzlich alle 5 Jahre ein Privatflugzeug mit "bf" und einer Sperrfrist von 5 Jahren einführen. Den erwähnten Berechtigten wird eine unbeschränkte Einfuhr von Privatflugzeugen mit vorübergehender Zollbefreiung ("vf") zugestanden. Konsuln werden hier nicht privilegiert behandelt.

5.10. Die Einfuhr von Vergnügungsschiffen

Was sogenannte Vergnügungsschiffe betrifft, so dürfen diese nur von den in der Schweiz wohnhaften Hauptberechtigten, d.h. den Missions- und Postenchefs, den Mitgliedern des diplomatischen Personals und den Konsularbeamten, mit einer Sperrfrist von 5 Jahren "bf" eingeführt werden.

5.11. Kauf von Treibstoffen

Gegen die Vorlage einer Ausweiskarte "ad hoc" bei den von der Oberzolldirektion benannten Tankstelleninhabern, wird den diplomatischen Missionen, den Missionschefs, den Mitgliedern des diplomatischen Personals, den konsularischen Posten, den Postenchefs sowie den Konsularbeamten beim Kauf von Treibstoffen eine

"bf" gewährt. Die Menge hat selbstverständlich im Rahmen der ausschliesslichen Bedürfnisse des Berechtigten zu liegen.

5.12. Kauf flüssiger und fester Brennstoffe

"bf" erhalten die Missionen, die Missionschefs, die konsularischen Posten und Postenchefs beim Kauf flüssiger und fester Brennstoffe für den ausschliesslichen Gebrauch des Postens. Diese "bf" wird neben den Missions- und Postenchefs auch den Mitgliedern des diplomatischen Personals und den Konsularbeamten für den eigenen Gebrauch gewährt.

5.13. Die Einfuhr von Filmen

Die diplomatischen Missionen in Bern und die konsularischen Posten in der Schweiz erhalten "bf" zur Einfuhr von Filmen, deren Vorführung innerhalb der Mission bzw. des Postens stattfindet. Zur entgeltlichen und unentgeltlichen Vorführung ausserhalb der Mission bzw. des Postens muss jedoch eine Bewilligung des Eidgenössischen Departements des Inneren (Sektion Filmwesen) eingeholt werden.

5.14. Die Einfuhr verschiedener Gegenstände und Waren

Lebensmittel, Getränke, Tabak und andere Waren dürfen mengenmässig, auf den Bedarf des Hauptberechtigten und der Mitberechtigten seiner Familie beschränkt, mit "bf" eingeführt werden. Unter Hauptberechtigten sind alle bekannten Kategorien von Berechtigten zu verstehen; deren Familienangehörigen werden jedoch nur dann begünstigt, wenn sie mit dem Hauptberechtigten in Hausgemeinschaft leben und keiner eigenen Erwerbstätigkeit nachgehen. Sowohl die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals als auch die Konsularangestellten erhalten "bedingte Zollbefreiung", jedoch nur anlässlich ihrer Ersteinrichtung, wobei für die Konsularangestellten die Menge an Lebens- und Genussmitteln den Bedarf eines Jahres nicht übersteigen darf.

Diese Einschränkung bezieht sich nicht auf die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals: bei ihnen ist die Beschränkung auf die "normalen Bedürfnisse" des Berechtigten erweitert.

5.15. Einfuhr von Gegenständen der Ersteinrichtung; Mobiliar und Hausrat

Je nachdem, ob es sich um neue oder gebrauchte Gegenstände handelt, gestalten sich die Einfuhrfristen und -mengen nach der Beamtenkategorie unterschiedlich. Die Missionschefs werden hier be-

sonders privilegiert behandelt, da sie keinerlei Fristen unterworfen sind.

Die Postenchefs und Konsularbeamten hingegen dürfen Neues und Gebrauchtes - falls es sich um Ersteinrichtungsgegenstände handelt - ein Jahr lang nach Antritt ihrer dienstlichen Tätigkeit in un - beschränkten Mengen mit "bf" einführen. Nachträglich eingeführte Gegenstände müssen sich jedoch mengenmässig auf die tatsächlichen Bedürfnisse beschränken, wobei hier keine Frist für eine "bf"-Einfuhr vorgesehen ist. Die soeben für die Konsularbeamten genannten Vorschriften haben auch für die Mitglieder des diplomatischen Personals Geltung, wobei die "bf" auf fünf Jahre befristet ist. Die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die Konsularangestellten erhalten "bf" mit einer Sperrfrist von fünf Jahren sowohl für neue als auch für gebrauchte Gegenstände der Ersteinrichtung, einschliesslich eines Automobils und eines Motorrades, unbeschränkt ein Jahr vom Amtsantritt an gerechnet. Die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals der Missionen und konsularischen Posten, die Angehörigen des Entsendestaates sind sowie die Mitglieder des Privatpersonals und der privaten Hausangestellten, die die Staatsangehörigkeit ihrer Arbeitgeber besitzen und nicht ständig in der Schweiz wohnhaft sind, erhalten "bf" nur für die Einfuhr gebrauchter Gegenstände bei der Ersteinrichtung, für die Dauer von drei Monaten vom Amtsantritt der dienstlichen Tätigkeit an gerechnet. Verlängerungen bis zu einem Jahr sind jedoch möglich (Art. 13 ZV).

6. INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ

6.1. Die Staatsverträge des Bundes

(Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951; AS 1951, 889)

Das Schweizer Steuerrecht ist weitgehend vom Wohnsitzprinzip geleitet, bei dem die Staatsangehörigkeit eine untergeordnete Rolle spielt. Der Ausländer ist diesbezüglich dem Inländer gleichgestellt. Die Bundespraxis zur Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerung gilt grundsätzlich auch im internationalen Verhältnis (BV 46 Abs. 2). Abgesehen vom am 11. August 1971 mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen wurden in den schweizerischen Abkommen Grundzüge des OECD-Modellvertrages entnommen.⁴⁰⁰

Die Abkommen beziehen sich auf die verschiedenen Steuerarten, so auf die Vermögensteuer, die Einkommensteuer und die Erbschaftssteuer⁴⁰¹ und umschreiben in der Regel die persönlichen, territorialen und zeitlichen Geltungsbereiche.

⁴⁰⁰ Vgl. BIANCHI, Silvio. Schweizer Steuern national und international (mit Belastungsvergleichen). (Journal UEC. Sonderheft Herbst 1972). - Institut der Wirtschaftsprüfer 1972. S. 13.

⁴⁰¹ Eine umfassende Darstellung dieses Themas ist bei HOEHN, Handbuch. S. 81 ff. zu finden.

6.1.1. Vorbehalte zugunsten diplomatischer und konsularischer Personen

Die neueren Abkommen umschreiben den persönlichen Geltungsbereich dahingehend, dass er für die Personen gilt, die in einem Vertragsstaat oder in beiden ansässig sind. Verschiedene Abkommen enthalten einen Vorbehalt zugunsten der völkerrechtlichen Vorrechte der diplomatischen und konsularischen Beamten.

Diese Vorbehalte beinhalten die allgemeine Feststellung, wonach das jeweilige Abkommen die steuerlichen Vorrechte, die den diplomatischen und konsularischen Beamten nach den allgemeingültigen Regeln des Völkerrechts oder aufgrund besonderer Vereinbarungen, zustehen, nicht berühren. (Vgl. hierzu: Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien vom 26.4.1966 in Art. 26; Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA in Art. 18; Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland in Art. 29).

Andererseits stellen die Abkommen auch ausdrücklich fest, dass die Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung bei Anwendung desselben als im Entsendestaat ansässig gelten, wenn sie die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen.

Zu beachten ist hier auch die ausdrückliche Erwähnung, wonach die Abkommen nicht für Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen eines dritten Staates, die sich in einem Ver-

tragsstaat aufhalten, aber in keinem der beiden Vertragsstaaten be -
steuert werden, Geltung haben.

Die Schweiz schloss mit folgenden Staaten Doppelbesteuerungs -
abkommen (DA) ab, die obenerwähnte Vorbehalte beinhalten:

- DA Schweiz - Dänemark; SP zu Art. 1 Abs. 7;
- DA Schweiz - Deutschland; Art. 29 Abs. 1;
- DA Schweiz - Finnland; SP zu Art. 1 Abs. 6;
- DA Schweiz - Frankreich; Art. 29 Abs. 1;
- DA Schweiz - Grossbritannien; Art. 10 Abs. 4;
- DA Schweiz - Irland; Art. 26 Abs. 1;
- DA Schweiz - Japan; Art. 26;
- DA Schweiz - Niederlande; SP zu Art. 2-8 Abs. 4;
- DA Schweiz - Norwegen; SP zu Art. 1 Abs. 6;
- DA Schweiz - Pakistan; Art. 16 Abs. 2;
- DA Schweiz - Schweden; Art. 28 Abs. 1;
- DA Schweiz - Spanien; Art. 26 Abs. 1;
- DA Schweiz - Südafrika; Art. 25 Abs. 1;
- DA Schweiz - USA; Art. 18 Abs. 1; OECD, Art. 27.

Einige Abkommen enthalten Bestimmungen, wonach der Geltungsbereich des Abkommens ausgedehnt ist, bzw. werden kann (siehe z. B. DA mit Deutschland in Art. 31.)⁴⁰²

Der Bund, dies sei der Vollständigkeit halber erwähnt, ist nicht verpflichtet die Steuerhoheit anderer Staaten zu berücksichtigen und Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn mit einem Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Da die Bundesgesetze zum Artikel 113 Absatz 3 BV für das Bundesgericht verbindlich sind, kann selbst das Verbot der Besteuerung von Grundeigentum nicht durchgesetzt werden. ⁴⁰³

Der Bund versucht von seiner Steuerhoheit soweit Gebrauch zu machen, dass Doppelbesteuerungen vermieden werden. Eine Ausnahme bildet jedoch die nicht rückerstattbare Verrechnungssteuer

⁴⁰² Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Deutschland zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; 11.8.1971:

Art. 29, Abs. 1 Diplomatische und konsularische Vorrechte

...
Ziff. 2) Zur Vermeidung von doppelten Steuerentlastungen aus dem Zusammentreffen der Bestimmungen des DBAD 71 mit völkerrechtlichen Befreiungen bestimmt Abs. 2 den Vorrang des Entsendestaates.

...
Ziff. 4) Das Abkommen gilt nicht für zwischenstaatliche Organisationen, ihre Organe oder Beamte sowie für Angehörige diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates und ihnen nahestehenden Personen, die in einem Vertragsstaat anwesend sind, aber in keinem der beiden Vertragsstaaten für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wie dort ansässige Personen behandelt werden.

⁴⁰³ Vgl. HOEHN, Handbuch. S. 54 ff., S. 58 sowie "Kritische Bemerkungen" im Handbuch, S. 418 f.

auf dem aus schweizerischen Quellen an Personen im Ausland fliessenden Ertrag aus beweglichem Vermögen ⁴⁰⁴ .

6.2. Bundesratsbeschluss betreffend die Befreiung fremder Staaten für die ihnen gehörenden Botschafts-, Gesandtschafts- und Konsulatsliegenschaften von öffentlichen Abgaben (vom 11. Oktober 1958) (nicht publiziert)

(Dieser Beschluss gilt nur noch gegenüber Staaten, die nicht Vertragsstaaten des Wiener Uebereinkommen sind)

⁴⁰⁴ Vgl. HOEHN, Doppelbesteuerungsrecht. S. 56;
Vgl. Kapitel 3.4.1. des 2. Teils der Arbeit.

7. DIE DIREKTEN STEUERN IN DEN KANTONEN: STEUER- BEFREIUNG IN DEN KANTONALEN GESETZEN

7.1. Grundsätzliches über die Steuerbefreiung der extrritorialen Personen in den Kantonen

Infolge der dreigeteilten Steuerhoheit in der Schweiz können je nach Wohnort der Berechtigten die diplomatischen und konsularischen Vorrechte auf steuerlichem Gebiete von unterschiedlicher Tragweite sein. Dies trifft insbesondere auf die Spezialsteuern und Gebühren zu, die von Kanton zu Kanton verschieden ausgestaltet sind.

Ähnliche Regeln gelten hingegen allerorts für die direkten Einkommens- und Vermögenssteuern.

Sämtliche diplomatische Missionen sind im Kanton Bern niedergelassen.

7.2. Kanton Bern

7.2.1. Die direkten Staats- und Gemeindesteuern

Steuerarten

Gesetzliche Grundlagen

Nature d'impôt

Bases légales

Einkommensteuer	) natürl.	Gesetz über die direkten
Vermögenssteuer	) Personen	Staats- und Gemeindesteu-
* Personalsteuer	)	ern vom 29. Oktober 1944
		mit seitherigen Aenderungen
Reinertragssteuer	) jur.	
Kapitalsteuer	) Personen	
Vermögensgewinnsteuer		
* Liegenschaftssteuer		zugunsten der Gemeinden

Als Hauptsteuern sind die bereits erwähnten Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie die Sondersteuern von Gewinn und Kapital juristischer Personen zu bezeichnen. Die privaten Kapitalgewinne, die bei Veräusserung oder durch Beteiligung erzielt werden, gehören grundsätzlich zum Einkommen und werden im Kanton Bern besteuert. Auch die Grundstückgewinnsteuer zählt zum System der allgemeinen Einkommenssteuern.

Artikel 23 regelt die subjektive Steuerbefreiung und listet die Personen auf, die wegen ihrer persönlichen Eigenschaften von der Steuer befreit sind; darunter fallen - gemäss Art. 23 Ziff. 1 - die Diplomaten und ihnen gleichgestellte Personen. Die Steuerbefreiung der exterritorialen Personen einschliesslich ihres Personals, sowie diejenige der Berufskonsuln - soweit sie ausländische Staatsbürger

sind - bezieht sich nicht auf die Grundstücksgewinnsteuern (Art. 79 Abs. 2).

7.2.1.1. Grundstücksgewinnsteuer

Den steuerbaren Grundstücksgewinn erhält man, indem man vom Veräusserungspreis den damaligen Erwerbspreis unter Hinzurechnung sonstiger Aufwendungen in Abzug bringt. Die beiden wichtigsten Faktoren der Gewinnberechnung sind der Erwerbspreis und der Verkaufserlös.⁴⁰⁵

Art. 79 Abs. 2 sowie Art. 80 lassen durch ihre abschliessende Aufzählung auf die vollumfängliche Steuerpflicht der exterritorialen Personen schliessen; soweit nicht das Eidgenössische Recht sie befreit⁴⁰⁶. Artikel 13 des Gesetzes behandelt Einheitsansätze und Steuerabzüge bei teilweiser oder anteilmässiger Steuerpflicht.

Einkommen, das objektiv steuerfrei ist, darf bei der Bestimmung des massgebenden Steuersatzes und bei der Bemessung der steuerfreien Abzüge nicht mitberücksichtigt werden, was bei den diplomatischen und konsularischen Vertretungen Bedeutung besitzt. Hingegen darf beim Beamten einer ausländischen Botschaft, der im Kanton Bern eine Liegenschaft besitzt, für deren Einkommen er steuer-

⁴⁰⁵ Vgl. DIETLER, Ulrich M. Die Grundstücksgewinnsteuer in den Kantonen. Diss. rer. pol. Bern 1964. S. 48 ff.

⁴⁰⁶ Vgl. GRUBER, Hans. Handkommentar zum Bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern. 4. ergänzte Aufl., Las Vegas, Frankfurt/Main und Bern: Verlag Peter Lang 1981, S. 174.

Vgl. Kapitel 3.3.3. des 2. Teils der vorliegenden Arbeit.

pflichtig ist, das nicht steuerbare Beamtengehalt zur Satzbestimmung herangezogen werden (M 66, 378).

Gemäss Artikel 13 abs. 3 sollen im Kanton Bern steuerbare Objekte unbekümmert um allfällige Verluste im Ausland voll zum entsprechenden Steuersatz besteuert werden können.

Artikel 78 definiert den Grundstücksgewinn als "Reingewinn aus der Veräusserung eines Grundstückes, eines Grundstückanteils oder einer Wasserkraft sowie aus der Veräusserung von Rechten an solchen". Ein Grundstücksgewinn wird grundsätzlich auch bei der Einräumung eines dinglichen oder persönlichen Rechtes auf Ausbeutung erzielt, da es um eine Teilveräusserung geht ⁴⁰⁷. Kein Grundstücksgewinn kann bei Einräumung eines Rechts auf Benutzung (z.B. eines Baurechts) erhoben werden, da hier keine Veräusserung vorliegt.

Gemäss Artikel 80 darf die Steuer auf Grundstücksgewinne nicht erhoben werden bei:

- a. Zwangsverwertung
- b. Pfandausfall
- c. Abtretung auf Rechnung zukünftiger Erbschaft
- d. Enteignung ⁴⁰⁸.

⁴⁰⁷ Siehe Handkommentar, S. 172 f.

⁴⁰⁸ Vgl. Handkommentar, S. 175 f.

7.2.1.2. Liegenschaftssteuer

Die Liegenschaftssteuer, bei der es sich um eine ordentliche Gemeindesteuer (Art. 195) handelt, muss bezahlt werden, soweit kein Abkommen über gegenseitige Steuerbefreiung besteht (Art. 215). Der Artikel 216 zählt sie Ausnahmen, für die Steuerbefreiung gewährt wird abschliessend auf, die hier enger als in Artikel 23 des Gesetzes umschrieben sind. Nicht von der Steuer befreit sind die Gesandtschaftsgebäude, allerdings mit Vorbehalt.

7.2.1.3. Vermögensgewinnsteuern

In die Gruppe der Vermögensgewinnsteuer (Art. 77) fallen auch Kapital- und Lotteriegewinne (Art. 78 Abs. 2 und 3). Die Ausnahmen richten sich hier nach Artikel 23:

- Hauptgegenstand der Steuer auf Kapitalgewinne sind Gewinne aus der Veräusserung von Aktien.
- Steuerbarer Kapitalgewinn kann auch auf verpfändeten Wertpapieren erzielt werden. Hingegen werden Gewinne bei Einlösung von Wertpapieren nicht mehr als Vermögensgewinne besteuert.

7.2.1.4. Erbschafts- und Schenkungssteuer

(Gesetz vom 6. April 1919 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer mit seitherigen Aenderungen)

Der Bernischen Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen nicht der Nachlass als solcher oder die Schenkung als solche, sondern der sich aus diesen Tatbeständen ergebende Vermögenswert.

Der Erwerber ist jedoch nur dann im Kanton Bern steuerpflichtig, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes und der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung im Kanton Bern Wohnsitz hatte oder wenn der Erbanfall oder die Schenkung im Gebiete des Kantons Bern gelegene Grundstücke zum Gegenstand hat. In allen anderen Fällen gilt das oben Gesagte ⁴⁰⁹.

7.2.2. Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben

Die in Kapitel 4. dargelegten Ausführungen über die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben der Kantone und Gemeinden erfahren im Kanton Bern folgende Abweichungen und Ergänzungen. Keine Befreiung gewährt der Kanton Bern den Mitgliedern des diplomatischen Personals und den Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals, den Berufskonsularbeamten, den Konsularangestellten, den Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals, den privaten Hausangestellten der konsularischen Postenchefs und der Konsularbeamten für:

- Eintragungsgebühren
- Gerichts- und Beurkundungsgebühren
- Hypothekengebühren
- Liegenschaftssteuern
- Beleuchtungsgebühren
- Kehrriechtabfuhrgebühren

⁴⁰⁹ Vgl. Kapitel 4.2. des 2. Teils der vorliegenden Arbeit.

Eine Befreiung von den Handänderungsabgaben wird nur den Mitgliedern des diplomatischen Personals gewährt. Stempelabgaben werden im Kanton Bern nicht erhoben.

7.2.3. Steuern in bezug auf Motorfahrzeuge

Keine Befreiung von

- der Motorfahrzeugsteuer
- der Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeuge
- der Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeugführer
- der Gebühr für den Fahrzeugausweis
- der Gebühr für den Führerausweis

erhalten die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals, private Hausangestellte der konsularischen Postenchefs und der Konsularbeamten, die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals und die Mitglieder des Privatpersonals der Mitglieder der Missionen.

Befreiung wird den Mitgliedern des diplomatischen Personals und den Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals, den Berufskonsularbeamten und Konsularangestellten gewährt für:

- die Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeuge
- die Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeugführer
- die Gebühr für den Fahrzeugausweis

7.2.4. Sonderregelungen im Kanton Bern

(Regierungsratsbeschluss vom 31. Januar 1950 - Arrêté du conseil executif du canton de Berne concernant le statut fiscal des representations diplomatique et consulaires étrangères à Berne ainsi que de leurs membres.)

Anschliessend behandelte Regeln haben nur Geltung bei Gegenrecht des Entsendestaates und wenn keiner der Privilegierten Schweizer bzw. Doppelbürger ist. Staatsverträge haben Vorrang.

7.2.4.1. Die dem Entsendestaat gehörenden Räumlichkeiten für diplomatische und konsularische Repräsentationszwecke werden von der Einkommens- und Vermögenssteuer befreit.

7.2.4.2. Hingegen fallen sie unter die Grundstückgewinnsteuer mit der Ausnahme für die Liegenschaften im Hinblick auf die Unterbringung der Mission oder des Missionschefs bzw. des konsularischen Postens und des Postenchefs (Absatz 1 der Sonderregelung).

Die gleiche Ausnahmeregelung gilt für die Wohnräumlichkeiten des Diplomaten, die ihm zugleich als Repräsentationsräume für seine diplomatische Tätigkeit dienen (Absatz 2; A, 1 der Sonderregelung).

7.2.4.3. Befreiung von der Steuer erhält der Diplomat für sein Gehalt und für sein in der Schweiz und im Ausland gelegenes Vermögen.

7.2.4.4. Keine Steuerbefreiung wird den Diplomaten und Konsuln gewährt:

- für Liegenschaften, deren Eigentümer oder Nutzniesser sie sind;
- für gedeckte Schulden auf in der Schweiz gelegene Grundstücke oder auf Schweizer Hypotheken;
- auf Vermögen, dem sie als Eigentümer, als Gesellschafter oder als Teilhaber von wirtschaftlichen Unternehmen, die in der Schweiz liegen, vorstehen;
- auf Vermögen, das sie in schweizerische Gesellschaften investiert haben und dessen Ertrag sie gewinnen;
- auf Gewinnanteile, die sie als Verwaltungsmitglieder oder Organe der Direktion erhalten, und zwar von einer in der Schweiz befindlichen juristischen Person;
- auf "jetons de présence", die sie als Entschädigung von einer juristischen Person, die ihren Sitz in der Schweiz hat, in ihrer Funktion als Verwaltungsmitglied erhalten;
- auf Darlehen von öffentlichen Schweizer Zahlstellen.

7.2.4.5. Die Verrechnungssteuer ist von den Diplomaten auf Antrag bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern zurückzufordern 410.

7.2.4.6. Den allernächsten Familienangehörigen (Ehegatte, Kinder, Schwiegereltern), die im Haushalt des Diplomaten wohnen und keiner eigenen Erwerbstätigkeit nachgehen, werden diesselben Befreiungen wie dem Diplomaten selbst zugestanden (1, 2, 3, 4, 5, von 7.2.4.).

7.2.4.7. Das Dienstpersonal des Diplomaten (Koch, Chauffeur, Dienstbote, Gärtner, Zimmermädchen etc.) ist von der Steuer im gleichen Ausmasse befreit wie der Diplomat; seine Familienangehörigen werden indessen nicht mitberücksichtigt.

7.2.4.8. Den Konsuln wird in diesem Sonderreglement nur eine Steuerbefreiung für ihr Gehalt zugestanden. Heute gelten jedoch die erweiterten Privilegien der Konsularkonvention.

410 Vgl. Kapitel 3.4.1. des 2. Teils der Arbeit.

7.2.5. Doppelbesteuerungsabkommen der Stadt Bern mit dem Ausland

Bern hat keine Gegenrechtsvereinbarungen zugunsten der Konsularangestellten mit dem Ausland abgeschlossen, aber es bestehen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ausland:

A. Deutschland

- a. Abkommen vom 11. August 1971 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).
- b. Abkommen vom 15. Juli 1931 mit Zusatzprotokollen vom 6. Juni 1956, 9. September 1957 und 20. März 1959 (gilt nur noch für Erbschaftssteuern).

B. Finnland

Abkommen vom 27. Dezember 1956 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Erbschaftssteuern); Briefwechsel vom 27. Mai 1970.

C. Frankreich

- a. Abkommen vom 31. Dezember 1953 (Erbschaftssteuern) und vom 9. September 1966 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen); Zusatzabkommen vom 3. Dezember 1969 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).
- b. Verhandlungsprotokoll vom 10. Februar 1955 (französische Umsatzsteuer auf Lizenzgebühren).

D. Grossbritannien

a. Abkommen vom 17. Oktober 1931 (Agenturen), vom 30. September 1954 (Einkommenssteuern) und vom 12. Juni 1956 (Erb-schaftsteuern). Protokoll vom 14. Juni 1966 zur Aenderung des Ein-kommensteuerabkommens.

b. Mit Notenwechsel vom 30. Mai 1961, 20./26. August 1963. 12. April/ 3. Mai 1965 und 6. April/10. Mai 1965 ist der Anwendungsbe-reich des Einkommensteuerabkommens auf mehrere Gebiete und Länder ausgedehnt worden. Die Ausdehnung gilt zur Zeit für Anti-gua, Britisch Honduras, St. Christopher, Nevis und Anguila, Falk-land-Inseln, Gambia, Grenada, St. Lucia, Malawi, Monserrat, Sey-schellen, St. Vincent und Zambia.

E. Irland

Abkommen vom 8. November 1966 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).

F. Japan

Abkommen vom 19. Januar 1971 (Steuern vom Einkommen).

G. Niederlande

Abkommen vom 12. November 1951 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Erbschaftssteuern). Abkommen vom 22. Juni 1966 zur Aenderung und Ergänzung des Einkommen- und Vermö-gensteuerabkommens.

H. Norwegen

Abkommen vom 7. Dezember 1956 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Erbschaftssteuern).

I. Österreich

Abkommen vom 30. Januar 1974 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Erbschaftssteuern).

J. Pakistan

Abkommen vom 30. Dezember 1959 (Einkommensteuern).
Protokoll vom 15. Juni 1962.

K. Schweden

Abkommen vom 16. Oktober 1948 (Erbschaftssteuern) und vom 7. Mai 1965 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).

L. Spanien

Abkommen vom 26. April 1966 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).

M. Südafrika

Abkommen vom 3. Juli 1967 (Steuern vom Einkommen).

N. Trinidad und Tobago

Abkommen vom 1. Februar 1973 (Steuern vom Einkommen).

O. Ungarn

Abkommen vom 5. Oktober 1942 (Steuern vom Einkommen und vom Vermögen).

P. Vereinigte Staaten von Amerika

Abkommen vom 24. Mai 1951 (Einkommensteuer) und vom 9. Juli 1951 (Erbschaftssteuern).

Mit Jamaica, Malaysia und Portugal wurden neue Abkommen paraphiert. Verhandlungen und Besprechungen mit Australien, Belgien, Brasilien, Ceylon, Griechenland, Indien, Israel, Italien, Kanada, Ke -

nia, Neuseeland und Singapur haben stattgefunden oder sind im Gang. Neben den umfassenden Abkommen bestehen verschiedene Nebenabkommen und Vereinbarungen über besondere Tatbestände (Kraftwerke im Grenzbereich, Grenzgänger, Besteuerung von Unternehmen der Schiff- und Luftfahrt usw.).

Im Zusammenhang mit den Doppelbesteuerungsabkommen sind ergänzend die nachstehenden bundesrechtlichen Erlasse zu beachten:

A. Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen:

Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, vom 14. Dezember 1962;

Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen betreffend die Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, vom 31. Dezember 1962.

B. Vorschriften über die pauschale Steueranrechnung:

Bundesratsbeschluss über die Durchführung der in den Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Entlastung für ausländische Steuern (Pauschale Steueranrechnung), vom 22. August 1967/7. Februar 1973;

Verfügungen Nr. 1 und 2 und Verordnung (3) des Eidg. Finanz- und Zolldepartement über die pauschale Steueranrechnung, vom 6. Dezember 1967 (Nr. 1 und 2) und vom 12. Februar 1973 (Nr. 3).

7.3. Kanton Basel-Stadt

7.3.1. Die direkten Steuern

Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949

mit seitherigen Aenderungen

(Einkommen- und Vermögenssteuer - natürliche Personen; Vermögensgewinnsteuer - Steuerreglement der Gemeinden; Liegenschaftssteuern)

7.3.1.1. Einleitung

Das Steuergesetz sieht für die Diplomaten keine besondere Befreiung vor, da diese aus der Exterritorialität selbst folgt (vgl. Wiener Uebereinkommen).

Da ein Diplomat aber nicht schlechter behandelt werden könnte als ein Berufskonsul oder ein Konsularbeamter, gelten zumindest für den zuletzt genannten Personenkreis betreffende Regelungen ebenso wie für einen Diplomaten und die Mitglieder der diplomatischen Mission ⁴¹¹.

7.3.1.2. Befreiung von der Steuer

Das Gesetz nimmt in Paragraph 7 Absatz 2 das Einkommen aus der amtlichen Tätigkeit der hauptberuflich und vollamtlich beschäftigten Beamten (Konsuln, Konsularbeamte) ausdrücklich von der Steuerpflicht aus und stellt diese Personen den übrigen im Ausland

⁴¹¹ Vgl. BOSSHARDT, Gedanken zur Steuerreform.S. 72.

wohnenden Steuerpflichtigen gleich. Diese Steuerbefreiung gilt aber nur für Angehörige ausländischer Staaten und nicht für Schweizer Staatsbürger. Doppelbürger werden als Schweizer Bürger behandelt ⁴¹².

a) Einkommen ist nur steuerpflichtig, wenn es auf eine sonstige Erwerbstätigkeit im Kanton Basel-Stadt zurückgeht (Art. 1, Abs. 1, lit. b. Ziff. 1), wenn es aus Grundstücken im Kanton Basel-Stadt oder aus Forderungen, die auf solchen Grundstücken sichergestellt sind, fließt (Art. 1, Abs. 1 lit. b. Ziff. 2), wenn es aus einer Betriebstätte im Kanton Basel-Stadt stammt, deren Inhaber oder Teilhaber der Konsul oder Konsularbeamte ist (Art. 1, lit. b. Ziff. 3), und wenn es schliesslich von einer juristischen Person kommt, deren Organ oder Mitglied der Geschäftsführung der Konsul oder Konsularbeamte ist (Art. 1, Abs. 1 lit. b. Ziff. 4). Einkommen aus unselbständigem Erwerb, Zinsen aus grundpfändlich gesicherten Forderungen sowie Tantiemen, Sitzungsgelder u.ä. fallen dabei unter die Quellensteuerpflicht (Art. 18, Abs. 1, lit. a., b., c., Art. 49 in Verbindung mit besonderer Bestimmung von der Quellensteuer, Art. 26 ff; S. 85 der Gesetzausgabe 1973).

c) Die Steuerpflicht besteht auch für Kapitalgewinne aus solchen Objekten, für das darin angelegte Vermögen, soweit nicht die Quellensteuern die Erhebung der Vermögenssteuer ausschliesst, und

⁴¹² Vgl. GRUENINGER, Emanuel; Walter StUDER. Kommentar zum Baseler Steuergesetz. Neue, vollständige überarbeitete und erweiterte Aufl. (mit Beilagen). Basel: Helbig und Lichtenhahn 1970. S. 7. *

hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer beim Uebergang solcher Objekte.

d) Der Steuerusatz wird bei Steuern, die im ordentlichen Veranlagungsverfahren festzusetzen sind, nur aufgrund der im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtigen Einkommens- und Vermögensteile bestimmt. Ueberschreiten diese die steuerfreie Grenze nicht, besteht völlige Steuerfreiheit. So fällt z.B. ein Einkommen aus einer Liegenschaft von Fr. 1000,- pro Jahr aus der Steuerpflicht. Wenn neben dem Einkommen aus der Liegenschaft eine Tantieme von Fr. 3000,- an den betreffenden Konsul fällt, ist hiervon die Quellensteuer von 15% von Fr. 3000,- geschuldet, während die Fr. 1000,- Liegenschaftsertrag frei bleiben. Es ist folgerichtig, in einem solchen Falle die ordentlichen Freibeträge zu gewähren (z. B. Familienabzüge bei der Berufstätigkeit von Familienangehörigen).

e) Das Hauspersonal eines Berufskonsuln ist steuerpflichtig, ob es die ausländische oder schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt, solange und soweit es im privaten Haushalt des Konsul tätig ist. Soweit es auch für den Betrieb des Konsulates gebraucht wird, ist es nur steuerfrei, falls es Funktionen eines Konsularbeamten versieht. Dazu gehört nach bisheriger Praxis, dass der Konsularbeamte eine von eigener Verantwortung getragene Arbeit versieht.

Die im Konsulat benötigte Putzfrau ist für ihren Erwerb steuerpflichtig, auch wenn sie dem Staat angehört, in dessen Konsulat sie tätig ist (vgl. Wiener Uebereinkommen).

Basel-Stadt hat keine Gegenrechtsvereinbarungen zugunsten gewisser Personenkreise, betreffend die Befreiung von Staats- und Gemeindesteuern abgeschlossen.

7.3.2. Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben

(Ergänzung über die gemäss Ausgabe des EPD vom November 1967 allgemeinen Darlegungen betreffend die indirekten Steuern, Gebühren und sonstigen Abgaben)

Berufskonsularbeamte und Konsularangestellte werden von den Gerichts- und Beurkundungsgebühren befreit; hingegen gibt es keine Befreiung von den Beglaubigungsgebühren.

Weiterhin sind keine Steuer-, bzw. Gebühren- und Abgabenbefreiungen vorgesehen für:

- Stempelabgaben
- Handänderungsabgaben
- Liegenschaftssteuern
- Beleuchtungsgebühren
- Kehrrixtabfuhrgebühren
- Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeuge
- Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeugführer
- Gebühr für den Fahrzeugausweis

7.3.3. Erbanfall- und Schenkungssteuer

(Gesetz vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern mit seitherigen Aenderungen)

In Paragraph 78 Absatz 2 des Gesetzes wird in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die Berufskonsuln und Konsularbeamten den im Ausland wohnenden Personen gleichgestellt sind und aus diesem Grunde steuerpflichtig sind, wenn im Kanton steuerbares Vermögen anfällt oder zugewendet wird.

7.4. Basel-Land

(Gesetz über die kantonalen Steuern vom 17. Juli 1952 - mit Aenderungen - VVO vom 22.1.1953)

Das Gesetz enthält keinen besonderen Vorbehalt zugunsten extritorialer Personen; hier gelten die Wiener Uebereinkommen und die Bundesgesetze.

7.5. Kanton Zürich

7.5.1. Die direkten Steuern

(Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 mit seitherigen Aenderungen)

7.5.1.1. Allgemeines

Die Steuererhebung erfolgt aufgrund des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 und der Vollziehungsverordnung vom 26. November 1951. Im internationalen Verhältnis sind noch die mit ausländischen Staaten abgeschlossenen allgemeinen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten ⁴¹³. Der Einkommens- und Vermögenssteuer unterliegen die natürlichen Personen. Auf Einkommen und Vermögen (Ertrag und Kapital) wird zu einem variablen Steuerfuss die Staatssteuer erhoben. Die im Gesetz festgelegten Steuersätze (Art. 32 und 42 StG) ergeben die einfache Staatssteuer ⁴¹⁴.

7.5.1.2. Steuerbefreiung

Der Kanton Zürich hat den Grundsatz der subjektiven Steuerbefreiung für die Angehörigen von diplomatischen und konsularischen Missionen, der sich aus dem Bundesrecht (Wiener Übereinkommen) ableitet, im Steuergesetz im Paragraphen 17 ausdrücklich festgehalten.

Der Doppelbürger, der zugleich ausländischer Staatsangehöriger ist, kann sich deshalb nicht auf den Paragraphen 17 des Steuerge-

⁴¹³ Vgl. Kapitel 6.1. des 2. Teils der Arbeit.

⁴¹⁴ Vgl. ZUPPINGER, Ferdinand. Zürcher Steuergesetze. Textausgabe. I. Band. - Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 mit einer Einführung in das Recht der direkten Steuern von Dr. F. Zuppinger. 2. überarbeitete Aufl., Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1983. S. 27 ff.

setzes berufen, da er von den Schweizer Behörden ausschliesslich als Schweizer behandelt wird.

Unter dem Vorbehalt, dass es sich nicht um Schweizerbürger handelt, sind die Angehörigen ausländischer diplomatischer Missionen, wie Missionschefs (Botschafter oder Gesandter) mit ihnen im gleichen Haushalt lebenden Familienangehörigen, dem Privatsekretär und dem Hauspersonal, diplomatisches Personal 1. Klasse (Botschafts- und Legationsräte, die Botschafts- und Legationssekretäre sowie Attachés, Räte und Kanzler) mit ihren im gleichen Haushalt lebenden Familienangehörigen und dem Hauspersonal, diplomatisches Personal 2. Klasse (stellvertretende Kanzleivorsteher, Archivare, Uebersetzer, Kanzleisekretäre, Kanzlisten, Kuriere, Steno-Dactylographen, Chiffreure, Amstdiener, Chauffeure, Gärtner usw.) mit ihren im gleichen Haushalt lebenden Angehörigen, ohne Hauspersonal, von den direkten Staats- und Gemeindesteuern befreit.

Der gleichen Steuerbefreiung sind teilhaftig die Berufskonsuln und höheren Berufskonsularbeamten. Hierzu gehören Generalkonsuln oder Konsuln, der Vizekonsul, der Generalagent, die Konsularattachés und Spezialbevollmächtigten sowie der Kanzler. Die Steuerfreiheit erstreckt sich nicht auf die im gleichen Haushalt lebenden Angehörigen und auf des Hauspersonal.

Der Entscheid über Steuerbefreiungen steht gemäss Paragraph 99 des Steuergesetzes der Finanzdirektion zu; Gesuche um Steuerbe-

freierung sind bei der Finanzdirektion einzureichen (Paragraph 98 Abs. 1 StG) ⁴¹⁵.

Paragraph 17 des Steuergesetzes stellt die Mitglieder ausländischer diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen steuerrechtlich mit den Personen mit Wohnsitz im Ausland gleich, denn die Steuerfreiheit ist nicht unbeschränkt. Dieser Personenkreis bleibt steuerpflichtig für Liegenschaften ⁴¹⁶ und geschäftliche Betriebsstätten sowie für den Ertrag daraus (Paragraph 5 Absatz 1 und Paragraph 6 StG) ⁴¹⁷.

Bei einer teilweisen Steuerbefreiung richtet sich die Steuer nach Paragraph 7 des Steuergesetzes. Die Ausscheidungsgrundsätze aus dem Absatz 1 dieses Paragraphen können jedoch nicht angewandt werden, da nach der herrschenden Auffassung von den extraterritorialen Personen keine Angaben über das gesamte Vermögen und das Gesamteinkommen verlangt werden dürfen ⁴¹⁸.

Liegenschaften, die im Eigentum des Absendestaates stehen, sind nicht steuerfrei (FD 18.6.1954 i. S. Tsch. B.).

⁴¹⁵ Gegen den Entscheid der Finanzdirektion besteht eine Rekursmöglichkeit beim Verwaltungsgericht und zwar innerhalb einer Frist von 20 Tagen (Paragraphen 100 und 101 StG).

⁴¹⁶ Dies entspricht einer Weisung der Finanzdirektion an die Steuerbehörden über die Neueinschätzung von Liegenschaften, 1970.

⁴¹⁷ Alle Gewinne aus Privatliegenschaften unterliegen nicht der Einkommensteuer (Paragraph 22 und Ziff. 119 DA).

⁴¹⁸ Vgl. PESTALOZZI, Hans. Handkommentar zum zürcherischen Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951; mit Anhang: Vollziehungsverordnung, Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1952. Kommentar, S. 36.

7.5.1.3. Steuerberechnung bei beschränkter Steuerpflicht

(§7 Absatz 1.)

Die Anwendung des Gesamtsatzes ⁴¹⁹ ist für alle Steuerpflichtigen vorgesehen, die nur für einen Teil des Gesamteinkommens oder Gesamtvermögens steuerpflichtig sind. Sie beinhaltet die Berechnung der Steuer zum Satz des Gesamteinkommens oder Gesamtvermögens. Die in Paragraph 7 erforderliche "Beschränkung" der Steuerpflicht ist auch bei völkerrechtlich motivierter Beschränkung der Steuerpflicht für Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen zu beachten.

a. Besteuerungen von Betriebsstätten

Die Anwendung des Gesamtsteuersatzes von § 6, Abs. 2 für die Besteuerung von Betriebsstätten im Kanton und Wohnsitz des Steuerpflichtigen im Ausland, wird in § 7, Abs. 2 eingeschränkt. Die Methode der Steuerauscheidung (objektiv oder quotenmässig) ist für die Anwendung des Gesamtsteuersatzes an sich unerheblich. Der steuerpflichtige Diplomat oder Konsul wird für im Kanton befindliche Betriebsstätten mindestens zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Einkommen und Erträge entspricht, besteuert.

b. Begriff der Betriebsstätte

In der Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 3. Juli 1952 ⁴²⁰ wird in Ziffer 25 DA eine Betriebsstätte als ständige Anlage oder Einrichtung (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsladen, Automaten)

⁴¹⁹ Sie steht in engem Zusammenhang mit der progressiven Besteuerung (Art. 18 der Konsularkonvention).

⁴²⁰ ZG 2, S. 286.

definiert, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebes vollzieht. Gleichgültig ist dabei die Bezeichnung der Betriebsstätte, ob sie beispielsweise als Filiale oder Agentur auftritt. Eine Eintragung in das Handelsregister wäre keine Voraussetzung für eine Steuerpflicht.

7.5.1.4. Die Besteuerung von Liegenschaften im Kanton

Unbewegliches Vermögen und Einkünfte daraus sind am Ort der gelegenen Sache (*locus rei sitae*) steuerbar. Laut Ziffer 26 DA gelten als Liegenschaften:

- a. Grund und Boden sowie Gebäude mit ihren Bestandteilen und Zubehör nach Art. 642 - 644 ZGB und Paragraphen 135 und 136 EG ZGB;
- b. in das Grundbuch aufgenommene, selbstständige und dauernde Rechte, insbesondere Baurechte sowie Bergwerke nach Art. 655 ZGB;
- c. Stockwerkeigentum (Art. 712 a ZGB);

Die Besteuerung für Personen mit Liegenschaften im Kanton und Wohnsitz im Ausland beschränkt sich auf Werte, die kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton steuerbar sind. Andererseits erfasst die Zürcher Steuerhoheit alle diese Werte.

Ertragnisse von Liegenschaften werden international objektmässig ausgeschieden. Diese Tatsache führt dazu, dass bei der Einschätzung ein Sondereinkommen und ein Sondervermögen festzustellen ist. Es mangelt hier an einem gesetzlichen Vorbehalt in dem

Sinne, dass Ertragnisse aus Zürcher Liegenschaften mindestens zu dem Steuersatz zu bestimmen seien, der dem im Kanton steuerbaren Ertrag entspricht. Der Kanton sprach sich grundsätzlich für eine Besteuerung zum Satz des Gesamteinkommens aus.

Ein Gewinn bei Veräusserung der Liegenschaft unterliegt nach kantonalem Recht der Grundstückgewinnsteuer, dem Paragraphen 161 Absatz 1 des Steuergesetzes folgend ⁴²¹. Die Bestimmung des Ertrages ist lediglich im Rahmen von Paragraph 22 des Steuergesetzes möglich.

7.5.1.5. Die Steuern der Gemeinden

Gemeinden im Sinne des Zürcher Steuergesetzes sind die durch Verfassung und Gesetz als solche anerkannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften (Art. 47 Abs. 1 KV). Die allgemeine Gemeindesteuer wird nach den gleichen Grundsätzen wie die Staatssteuer erhoben. Gemäss Paragraph 148 des Steuergesetzes kommt die Personalsteuer, die zu den allgemeinen Gemeindesteuern zählt, allein der politischen Gemeinde zu. Von schwerwiegenderer Bedeutung im Finanzhaushalt der politischen Gemeinden sind jedoch die Grundsteuern, nämlich Grundstückgewinnsteuer, Liegenschaftsteuer und Handänderungssteuer (Paragraph 154 ff StG). Es handelt sich hierbei um drei Objektsteuern zum Zwecke der besonderen kommunalen Belastung des Grundeigentums, mit denen die Grundeigentümer die mannigfaltigen Vorteile teilweise abgelten,

⁴²¹ Vgl. Kapitel 7.2.1.1. des 2. Teils der Arbeit.

die ihnen aus kommunalen Werken (Strassenbau, Wasserversorgung, Elektrizitätsversorgung, Quatierplan usw.) erwachsen. Gemeinsamer Ausgangspunkt der Grundstückgewinnsteuer hingegen ist das Eigentum oder die Nutzniessung an einer Liegenschaft. Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht.

Den Gemeinden ist eine beschränkte Gesetzgebungskompetenz für die Erhebung von Grundsteuern eingeräumt. Es steht ihnen das Recht zu - falls sie nicht am Finanzausgleich beteiligt sind - eine Handänderungssteuer oder Grundstückgewinnsteuer⁴²² einzuführen und deren Steuersätze festzulegen. Die verfassungsrechtliche Grundlage für dieses Recht ist in Artikel 19 KV verankert. Im übrigen setzt das kantonale Steuergesetz den Umfang der Gemeindesteuerhoheit abschliessend fest⁴²³ und die Gemeinde muss die ihr vom kantonalen Steuergesetzgeber übertragene Steuerhoheit ausüben, es sei denn, der kantonale Gesetzgeber habe deren Ausübung fakultativ erklärt. Diese enge Bindung der Gemeinden an den Kanton hat zudem zur Folge, dass die Gemeinden über keinerlei Recht verfügen, Steuerabkommen irgendeiner Art abzuschliessen.

Personen mit Wohnsitz in einer Gemeinde und Liegenschaften in einer anderen Gemeinde, bilden - gemäss interkantonaler Doppel-

⁴²² Die Liegenschaftssteuer ist mit der Gesetzesnovelle vom 6.6.1982 aufgehoben worden. Zürcher Steuergesetze. Textausgabe. I Band, 2 Aufl., Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1983, S. 50.

⁴²³ Vgl. Kapitel 1.2. des 2. Teils der Arbeit.

besteuerungsabkommen - ein sekundäres Steuerdomizil in der anderen Gemeinde (§ 5, Abs. 1 und 6 StG) ⁴²⁴ .

a. Die Grundstückgewinnsteuer

Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften werden im Gegensatz zu früherem Recht nur der kommunalen Grundstückgewinnsteuer unterworfen. Als Grundstücke gelten gemäss § 156:

- Liegenschaften
- in das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte
- Bergwerke

Zubehör fällt ausser Betracht.

Sie hat als Objektsteuer allein die Erfassung des realisierten Grundstückgewinnes zum Zwecke ⁴²⁵, ist also von der Einkommensteuer losgelöst.

Die Grundstückgewinnsteuer ist ausserdem ein Ersatz für den Verzicht des Kantons, die Grundstückgewinne mit der allgemeinen Einkommensteuer zu belegen (Paragraph 22 und 45 Abs. 2 StG). Die Grundstückgewinnsteuer belastet den Grundstückgewinn, der durch eine Grundstückveräusserung realisiert wird. Der Mindestsatz beträgt 5%, der Höchstsatz ungefähr 40% des Gewinns. Die Abstufung erfolgt nach der Höhe des Gewinns und nach der Besitzesdauer. Das Steuergesetz regelt die Steuerbefreiungen abschliessend (RB 1954 Nr. 1=ZB1 55 S. 569=ZR 54 Nr. 14). Zulässig

⁴²⁴ Vgl. ZUPPINGER, Zürcher Steuergesetze. S. 25.

⁴²⁵ Vgl. ZUPPINGER. Zürcher Steuergesetze. S. 54 ff.

ist einzig eine Ausdehnung der Steuerbefreiungen auf Grund von Staatsverträgen oder von Gegenrechtserklärungen des Regierungsrates (§ 18 StG).

Die Gemeinde ist nicht befugt, auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Einzelfall zu verzichten oder generell über das Gesetz hinausgehende Steuerbefreiungen zu schaffen.⁴²⁶ Das Kanzleipersonal der Konsulate ist nicht befreit, es sei denn, die Befreiung sei in Doppelbesteuerungsverträgen statuiert (vgl. Art. 5 DBA Ungarn, Art. 8 DBA Österreich) oder in Gegenrechtsvereinbarungen vorgesehen (§ 18 StG). Honorarkonsuln haben keinen Anspruch auf Steuerbefreiung.

b. Liegenschaftssteuer

c. Handänderungsabgaben

Der Missionschef, die Mitglieder des diplomatischen Personals und die Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die Hausangestellten des Missionschefs, Berufskonsuln, die Berufskonsularbeamten und Konsularangestellten sind im Kanton Zürich bei Erwerb oder Veräusserung privater Liegenschaften von den Handänderungsabgaben nicht befreit.

Das Steuergesetz kennt drei Gruppen von Handänderungen (§§ 161, Abs. 1, Abs. 2 lit. a. und b., 178, Abs. 1, Abs. 2, lit. a. und b. StG):

- zivilrechtliche Handänderung, ist im Grundbuch einzutragen;

⁴²⁶ Indessen darf sie als Vertragspartei mit dem Veräusserer die Vereinbarung treffen, wonach sie die Grundstückgewinnsteuer übernimmt.

- wirtschaftliche Handänderung, keine Eintragung nötig;
- Belastung von Grundstücken mit privatrechtlicher Dienstbarkeit oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen; grundsätzlich lösen alle Handänderungen eine Steuerpflicht aus.

Diese hier interessierende Nichtbefreiung bezieht sich auf die zivilrechtliche Handänderung (§ 161, § 178 StG), denn diese ist allgemein dann anzuwenden, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück die Hand gewechselt hat ⁴²⁷.

Derselbe Personenkreis, dem keine Befreiung von der Handänderungssteuer bei Erwerb oder Veräusserung einer privaten Liegenschaft zugestanden wird, erfährt auch keine Befreiung von der Grundstücksgewinnsteuer für Liegenschaften aus dem Privatvermögen.

d. Die Personalsteuer (Paragraph 135 StG)

Die Personalsteuer ist ihrer Natur nach eine Kopfsteuer (§ 135 StG; VV 83). Sie beruht auf dem Gedanken, dass jeder Steuerpflichtige, unabhängig von der Grösse seiner Mittel, einen Mindestbetrag an den Finanzhaushalt seiner Wohngemeinde beizutragen habe (Beleuchtender Bericht, S. 145). Es soll damit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer Nachachtung verschafft werden. Das Motiv für diese Regelung wird zutreffend im Bericht der Gemeindekommission zur Revision des Steuergesetzes wiedergegeben: "Hat jeder Steuerpflichtige wenigstens ein Minimum an die allgemeinen Lasten beizutragen, so bleibt auch der kleine Steuerzahler an ei-

⁴²⁷ Vgl. ZUPPINGER. Zürcher Steuergesetze. S. 50 ff.

nem sparsamen Gemeindehaushalt interessiert, was, besonders in kleinen Gemeinden, psychologisch von nicht unwesentlicher Bedeutung für eine erspriessliche kommunalpolitische Arbeit ist".

Auch wenn die Personalsteuer für den Einzelnen einen relativ geringen Betrag ausmacht, so ist ihre fiskalische Bedeutung in den kleineren Gemeinden mit überwiegend in der Landwirtschaft tätigen Steuerpflichtigen doch recht erheblich. So entfallen beispielsweise auf die Personalsteuer in Sternenberg rund 10% der allgemeinen Gemeindesteuern.

Die Personalsteuer schuldet, wer selbstständig steuerpflichtig ist. Für die in ungetrennter Ehe lebende Ehefrau und für das unter elterlicher Gewalt stehende Kind wird keine Personalsteuer erhoben. Die Steuerpflicht beginnt, wie die Steuerpflicht für das Erwerbseinkommen, mit dem Anfang des Jahres, in welchem der Steuerpflichtige das 20. Altersjahr zurücklegt. Das bevormundete unmündige Kind hat, auch wenn es für Beteiligungseinkommen, Vermögensertrag sowie Vermögen steuerpflichtig ist (N 12, 14 und 28 zu Paragraph 9 StG), keine Personalsteuer zu entrichten.

Die Personalsteuer wird nur von den Steuerpflichtigen natürlichen Personen geschuldet, die ihren Wohnsitz in einer zürcherischen Gemeinde haben. Das Vorhandensein eines sekundären Steuerdomizils in einer zürcherischen Gemeinde begründet keine Personalsteuerpflicht (Meisterhans, ZB1 35 S. 165). Bei alternativem Wohnsitz in zwei Gemeinden ist die Personalsteuer zwischen den beiden Gemeinden zu teilen. Die Chefs und Mitglieder der bei der

Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen sowie die Berufskonsuln und höheren Berufskonsularbeamten sind exterritorial. Sie haben keinen "Wohnsitz" in der Gemeinde, die Erhebung der Personalsteuer ist somit ausgeschlossen. Auch das Kanzleipersonal der Konsulate, das aufgrund von Gegenrechtsvereinbarungen gänzlich von der Staats- und Gemeindesteuerpflicht befreit ist⁴²⁸, hat keine Personalsteuer zu bezahlen.

7.5.1.6. Vereinbarungen über gegenseitige Steuerbefreiungen (Paragraph 18 lit. a StG)

a. Die Kompetenz zum Abschluss von Vereinbarungen

Der Artikel 18 lit. a. enthält eine Kompetenzübertragung durch Gesetzesdelegationen. Eine solche ist nur gültig unter der Voraussetzung, dass die vom Regierungsrat erlassenen Vorschriften sekundäre Normen darstellen, den Charakter von Vollziehungsvorschriften haben und inhaltlich nicht auf Gesetzesstufe stehenden Bestimmungen widersprechen. Ausdrücklich ist bestimmt, dass die Verfügung des Regierungsrates von den gesetzlichen Bestimmungen abweichen darf. Der Rahmen, in dem sich die Abweichungen bewegen können, ist angesichts der feststehenden bundesrechtlichen

⁴²⁸ ZUPPINGER. Zürcher Steuergesetz, S. 27, 284 ff.

Schranken sehr begrenzt (vgl. BGE 24 I 446, 44I 13; Art. 9 und 10 BV) 429.

Die Kompetenz zum Abschluss von Vereinbarungen - im Rahmen des kantonalen Rechts oder einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung - ist dem Regierungsrat (Exekutive) im Gesetz über die direkten Steuern eingeräumt, gilt jedoch für das gesamte Gebiet des Steuerrechts.

Regel ist die vertragliche Ordnung. Sie erscheint unter den Bezeichnungen: Vereinbarung, Abkommen, Gegenrechtserklärung und Briefwechsel.

Auch die Kompetenz zur einseitigen Erklärung ist in der Kompetenz zur vertraglichen Ordnung sinngemäss eingeschlossen, sofern auf diese Art eine gegenseitige Steuerbefreiung erreicht werden kann (Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung der italienischen Handelskammer) 430.

"Die Finanzdirektion wird ermächtigt, die italienische Handelskammer in der Schweiz mit Sitz in Zürich von den direkten Staats- und

429 Art. 73 bestimmt das Verhältnis zwischen dem Wiener Uebereinkommen und anderen Konsularübereinkünften. Nach Abs. 1 lässt das Abkommen die bestehenden internationalen Uebereinkünfte über konsularische Beziehungen und Immunitäten unberührt. Es ist infolgedessen einzig auf die Fragen anwendbar, die nicht durch Uebereinkünfte geregelt sind. Diese Bestimmung folgt dem Wortlaut des von der Völkerrechtskommission vorgeschlagenen Artikels.

430 Vgl. ZUPPINGER, Ferdinand. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Erster Band. Verfassungsrechtliche Grundlagen. Allgemeine Bestimmungen über die Steuerpflicht (Paragraphen 1-18 StG). - Erläutert von August Reimann, Ferdinand Zuppinger, Erwin Schärer. - Bern: Verlag Stämpfli & Cie. 1961. S. 229.

Gemeindesteuern zu befreien, solange und soweit Italien der Schweizerischen Handelskammer in Italien gegenüber Gegenrecht hält" (ZStB III Nr. 86/54)

Die Erklärung wird vom Regierungsrat abgeben, doch besteht noch die Möglichkeit der Ermächtigung an die Finanzdirektion die Erklärung im Namen des Regierungsrates abzugeben.

Paragraph 18 lit. b. ermächtigt den Regierungsrat im Verhältnis zu fremden Staaten Vergeltungsmassnahmen, die allenfalls vom geltenden kantonalen Recht abweichen dürfen, anzuordnen. Es handelt sich hier um eine Verwaltungsmassnahme, die zu ergreifen wäre, falls beispielsweise Schweizer ungünstiger behandelt würden als die Angehörigen anderer Staaten. Sollten solcherlei Massnahmen jemals anzuordnen sein, so stünde dem Bund im Hinblick auf seine völkerrechtliche Kompetenz der Vorrang zu. Dem Kanton verbliebe praktisch nur die Möglichkeit der Kündigung der von den kantonalen Behörden abgeschlossenen Vereinbarungen ⁴³¹.

b. Die Gegenrechtserklärungen

Es wurde bereits festgestellt, dass die Konsularangestellten nicht den Bereich der Steuerprivilegierten fallen, soweit keine staatsvertraglichen Abmachungen, gemäss Artikel 18 lit. a. bestehen ⁴³².

Der Kanton Zürich hat Gegenrechtserklärungen über die Befreiung des einfachen Kanzleipersonals von der direkten Staats- und Gemeindesteuer mit folgenden Staaten abgeschlossen:

⁴³¹ Vgl. ZUPPINGER, Kommentar. S. 232.

⁴³² Vgl. Kapitel 6.1. des 2. Teils der Arbeit.

- Argentinien, 26. Februar 1949 (ZStB Nr. 96/16);
- Belgien, 19. Februar 1964 (ZStB Nr. 88/31);
- Frankreich, 2. Februar 1949 (ZStB Nr. 85/50);
- Israel, 17. April 1950 (ZStB Nr. 98/26);
- Italien, 18. Mai 1943 (ZStB Nr. 86/50);
- Jugoslawien, 22. September 1947 (ZStB Nr. 91/69);

Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung des Konsulargebäudes in Zürich von den direkten Staat- und Gemeindesteuern, vom 23. August 1963 (ZStB 91/71);

- Niederlande, 25. November 1946 (ZStB Nr. 87/50);
- Portugal, 19. März 1964 (ZStB Nr. 92/29);
- Schweden, 3. April 1951 (ZStB Nr. 89/50);

Zur Gegenrechtsvereinbarung mit Frankreich: Dem einfachen Kanzleipersonal wird Steuerfreiheit unter der Voraussetzung gewährt, dass sie a) keine Schweizerbürger sind und b) keine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben sowie c) die Steuerbefreiung gemäss fester Praxis nicht für Vermögen in Zürcher Liegenschaften und Zürcher Unternehmungen und den Einkünften daraus, gewährt wird.

Oben Ausgeführtes besitzt auch für die übrigen Staaten Geltung, wird in den Vereinbarungen indessen nicht mehr ausdrücklich erwähnt.

In den Gegenrechtsvereinbarungen mit Frankreich, Italien, Holland, Schweden, der Tschechoslowakei, Jugoslawien, Spanien und Argentinien fehlt im Text der Zusatz: "... für Zürcher Liegenschaft-

ten." In der Gegenrechtsvereinbarung mit Israel fällt der ausdrückliche Vorbehalt auf, wonach immer Gesuche für Steuerbefreiungen eingereicht werden müssen. Die Gegenrechtsvereinbarungen mit Belgien, Portugal, Venezuela und der Türkei, betreffend die Honorarkonsuln, enthalten den Zusatz "Beteiligungen", bezogen auf die feste Praxis: "Die Steuerbefreiung erstreckt sich indessen nicht auf Vermögen, das in Zürcher Liegenschaften und Unternehmungen investiert wurde, Beteiligungen an solchen und auf die Einkünfte daraus."

Nachfolgend das Beispiel einer Gegenrechtsvereinbarung: "Gegenrechtserklärung der Finanzdirektion an das türkische Honorarkonsulat in Zürich über die Befreiung des einfachen Konsularpersonals von den direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 2. Juni 1965. Nach den Feststellungen der Finanzdirektion gewährt die Türkei dem einfachen Konsularpersonal (Kanzleipersonal) Schweizer Konsulate in der Türkei Steuerfreiheit. Die Finanzdirektion ist bereit, nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit im Sinne einer Gegenrechtsvereinbarung dem Kanzleipersonal des türkischen Honorarkonsulates in Zürich Steuerbefreiung zu gewähren. Auf Grund dieser Gegenrechtsvereinbarung werden in Zukunft alle Angestellten, die im ständigen Dienste des türkischen Honorarkonsulates in Zürich stehen, durch den türkischen Staat besoldet werden und keine Schweizerbürger sind, im Kanton Zürich von den ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern befreit. Die Steuerbefreiung erstreckt sich indessen nicht auf Vermögen, das in zürcheri-

schen Liegenschaften und Unternehmungen investiert wurde, Beteiligungen an solchen und auf die Einkünfte hieraus.

Zürich, den 2. Juni 1965

Direktion der Finanzen: M e i e r

Mit Jugoslawien besteht noch eine Gegenrechtserklärung, eine Steuerbefreiung des jugoslawischen Konsulatsgebäudes betreffend.

c. Gegenrechtsvereinbarungen zugunsten wirtschaftlicher ausländischer Vertretungen

Ausländer, die weder einer ausländischen Mission noch einer konsularischen Vertretung angehören, haben keinen Anspruch auf Steuerbefreiung, auch wenn sie in einer offiziellen Mission, beispielsweise einer ausländischen Einkaufsmision (ORK 21.4.55. i. S. AY), als Beamter eines ausländischen Reisebüros in Zürich tätig sind. Zürich hat jedoch Ausnahmen statuiert, und zwar durch den Abschluss von Gegenrechtsvereinbarungen zugunsten wirtschaftlicher Vertretungen des Auslandes, in denen die Mitglieder von Handelskammern und Reisebüros von den direkten Staats- und Gemeindesteuern befreit sind.

- Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung von Besoldung des Direktors und des Personals des Centro di studi italiani in Zürich von den direkten Staats- und Gemeindesteuern (StB II a 86/44).

- Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung der italienischen Handelskammer in der Schweiz von den direkten Staats- und Gemeindesteuern (StB II a 86/5).
- Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung der Besoldung des Direktors und des übrigen Personals des spanischen Verkehrsbüros in Zürich von den direkten Staats- und Gemeindesteuern (StB II b 92/11). -
- Beschluss des Regierungsrates über die Befreiung des jugoslawischen Konsulatsgebäudes in Zürich von den Staats- und Gemeindesteuern (StB II b 91/ 71).

7.5.2. Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben des Kantons und der Gemeinden

Abweichend von den allgemeinen Ausführungen, die oben behandelt worden sind, sind für den Kanton Zürich Ergänzungen betreffend Handänderungs- und Liegenschaftssteuern anzubringen, die in diesem Kapitel in den entsprechenden Abschnitten ausführlich besprochen worden sind. Hinsichtlich der Mietwertsteuer gewährt der Kanton Zürich keine Befreiung.

7.5.3. Erbschafts- und Schenkungssteuer

(Gesetz vom 26. April 1936 über Erbschafts- und Schenkungssteuern mit seitherigen Aenderungen)

Diese Steuern werden unter Vorbehalt von Art. 51 lit. b. des Wiener Uebereinkommens über konsularische Beziehungen erhoben: Das Zürcher Gesetz begnügt sich damit, dass es vom Prinzip der Einkommensteuer ausgehend, Ausnahmen statuiert. Diese in Paragraph 24 des Steuergesetzes statuierten Sonderfälle können allerdings bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur soweit Platz ergreifen, als das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz dies ausdrücklich vorsieht ⁴³³.

Die Frage nach dem Vorrang des einen oder des anderen Gesetzes ist kontrovers. Der Theorie nach fällt der Entscheid beim zürcherischen System der allgemeinen Reineinkommensteuer zugunsten der Einkommensteuer. Die Frage ist indessen weniger theoretisch als aufgrund des positiven Rechtes zu beantworten. Es ist davon auszugehen, dass in dem der Erbschafts- und Schenkungssteuer eigenen Bereich der Besteuerung von Rechtsübergängen im Erbfall bzw. von unentgeltlichen Vermögensübergängen unter Lebenden ein Vorrang der Einkommensteuer nicht besteht. In diesem Bereich gibt es nur eine Steuer, nämlich die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

⁴³³ Vgl. Kapitel 7.5.3. des 2. Teils der vorliegenden Arbeit.

kungssteuer. § 24 lit. a. des Steuergesetzes in diesem Sinne eindeutig.⁴³⁴

7.6. Kanton St. Gallen (Steuergesetz vom 11.5.1970)

7.6.1. Die direkten Steuern des Kantons

Der Kanton beansprucht für sich folgende Steuern:

Einkommen-, Beteiligungsgewinn-, Grundstückgewinn-, und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie Steuern vom Gewinn und vom Kapital, evtl. Minimalsteuern juristischer Personen (Art. 3StG), im Ausmass des jährlich neu festzusetzenden Staatssteuerfusses (Art. 4 StG);

- 75 Prozent vom Ertrag der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Art. 164 StG);

- Motorfahrzeugsteuer in vollem Umfang.

Den Gemeinden überlässt der Kanton folgende Steuern, die nach einheitlichen kantonalen Vorschriften festzusetzen und einzuziehen sind:

Einkommen- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, aufgrund der für die Staatssteuer geltenden Veranlagung und nach Massgabe der Staatssteuertarife (Art. 172 StG), im Ausmass des jährlich von den zuständigen Gemeindeorganen in Prozenten der

⁴³⁴ Vgl. ZUPPINGER, Kommentar. II. Band, S. 310 ff.

einfachen Staatssteuer neu festzusetzenden Steuerfusses (Art. 171 und 203 StG) ⁴³⁵.

In der Vollzugsordnung zum Steuergesetz vom 10. November 1970 werden in Artikel 1 ⁴³⁶ die Angehörigen der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten diplomatischen Missionen und der konsularischen Vertretungen ⁴³⁷, soweit sie nicht Schweizerbürger sind, von der Steuerpflicht, kraft persönlicher Zugehörigkeit, befreit und den Personen mit Wohnsitz richtet sich in diesem Falle nach den Staatsverträgen, ansonsten bei dessen Fehlen oder dem Fehlen einer besonderen Begriffsdefinition nach dem Bundesrecht.

Ausserdem sei auf die allgemeinen Erläuterungen dieser Arbeit, die direkten und indirekten Steuern der Kantone und Gemeinden betreffend, verwiesen. ⁴³⁸

7.6.2. Die Steuern der Gemeinden

Die Gemeinden kennen neben den Handänderungsabgaben noch die sogenannte Grundsteuer. Natürliche und juristische Personen entrichten von dem für die Vermögenssteuer massgebenden Wert (ohne Schuldenabzug) der im Gemeindegebiet liegenden Grund-

⁴³⁵ Vgl. WEIDEMANN, Dr. Heinz. Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht. 3., vollst. überarb. Aufl., Bern: Cosmos Verlag 1979, S. 29.

⁴³⁶ Vgl. Art. 23, 24 und 37 des Wiener Uebereinkommens über diplomatische Beziehungen.

⁴³⁷ Art. 49 der Konsularkonvention.

⁴³⁸ Vgl. Kapitel 3.5. des 2. Teils der Arbeit.

stücke eine Grundsteuer, von der auch die extraterritorialen Personen nicht befreit sind. Ausserdem kennen die Gemeinden die Personalsteuern, von der die extraterritorialen Personen befreit sein sollten, obschon im Gesetz keinerlei ausführliche Erläuterungen zu diesem Thema zu finden sind. Die zu der Zürcher Personalsteuer dargelegten Ausführungen sollten auch auf den Sachverhalt im Kanton St. Gallen anwendbar sein. Die Einkommen- und Vermögenssteuer von natürlichen Personen wird in den Gemeinden aufgrund der Veranlagung zur Staatsteuer, indessen zum eigenen Steuerfuss, erhoben, wobei die Befreiungsgrundsätze des Steuergesetzes hier die gleiche Berechtigung und Geltung besitzen.

7.6.3. Die indirekten Steuern, Gebühren und Abgaben

Bezüglich dieser Steuerarten sei hier auf die Ausführungen in Kapitel 3.5. verwiesen, denen nichts weiter hinzuzufügen ist.

7.7. Kanton Waadt

7.7.1. Die direkten Steuern

Canton de Vaud

Impôt sur le revenu) personnes	Loi du 26 novembre
Impôt sur le fortune) physiques	1956 sur les impôts

* Impôt personnel	)	directs cantonaux.
		avec modifications
		ultérieures
Impôt sur le	)	Loi du 5 Decembre
rendement	) personnes	1956 sur les impôts
Impôt sur le capital	) morales	communaux, avec
Impôt minimum	)	modifications ultérieures
Impôt foncier		
Impôt sur les gains immobiliers		
Textes en vigueur au 1 ^{er} janvier 1975.		

Personen, die eine Steuerimmunität aufgrund internationaler Verträge oder internationalen Brauchs geniessen, werden in den von diesen Verträgen oder Bräuchen festgelegten Grenzen von der Steuer befreit, jedoch bleibt der Vorbehalt der Artikel 40 und 67 des Gesetzes bestehen.

Der Kanton Waadt schränkt den Kreis der privilegierten Personen nicht selbst ein, sondern stützt sich in dieser Frage auf das Wohnheitsrecht und auf das geschriebene Recht des Völkerrechts. Erneut sei hier auf die häufig feststellbare enge Beziehung eines kantonalen Gesetzes mit dem Wiener Uebereinkommen verwiesen. Die Vorbehalte in den Artikeln 15, 40 und 67 betreffen den Grundstücksgewinn und die Ergänzungssteuer von Liegenschaften juristischer Personen.

Die Grundstückgewinnsteuer hat im Kanton Waadt den Gewinn aus der Veräusserung von ganz oder teilweise im Kanton gelegenen Grundstücken zum Gegenstand. Steuerbar sind auch hier - ohne Ausnahme - Grundstückgewinne auf private Vermögen. Unter Veräusserung ist zu verstehen: Verkauf; Uebertragung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen; Uebertragung von Kaufrechten und Aktien sowie die Einbringung von Personengesellschaften.

7.7.2. Keinerlei Steuerbefreiung kennt der Kanton Waadt für Berufskonsularbeamte, Konsularangestellte, Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals und die privaten Hausangestellten der konsularischen Postenchefs und der Konsularbeamten für:

- Eintragungsgebühren;
- Gerichts- und Beurkundungsgebühren;
- Hypothekengebühren;
- Stempelabgaben;
- Handänderungsabgaben (werden von den Gemeinden in Form von "centimes additionelles" erhoben);
- Liegenschaftssteuern (die Gemeinden erhalten die Hälfte der vom Kanton erhobenen Steuern);
- Beleuchtungsgebühren;
- Kehrrichtabfuhrgebühren;
- Gebühren für die Prüfung der Motorfahrzeuge;
- Gebühr für die Prüfung der Motorfahrzeugführer;
- Gebühr für den Fahrzeugausweis.

Mietwertsteuern dagegen werden im Kanton Waadt erhoben. Von der Motorfahrzeugsteuer gewährt der Kanton folgenden Personen Befreiung:

- Diplomaten;
- Mitgliedern des diplomatischen Personals;
- Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals;
- Berufskonsuln;
- Konsularangestellten;
- Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals.

7.7.3. Erbschafts- und Schenkungssteuern

(Loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations)

7.8. Kanton Genf

7.8.1. Die direkten Steuern

Impôt sur le revenu) personnes	Loi générale du 9
Impôt sur la fortune) physique	novembre 1887 sur
Impôt personnel)	les contributions publiques,
	avec modifications ultérieures
impôt sur le) personnes	

rendement) morales
 Impôt sur le capital)

Impôt special sur certains bénéfices immobiliers

Impôt sur les immeubles

Der Artikel 7 des Gesetzes legt in Absatz 2 die volle Steuerbefreiung für Konsuln und Konsularbeamte mit ausländischer Nationalität fest, ohne die Diplomaten zu erwähnen, denen selbstverständlich die selben Privilegien zustehen.

Art. 7 Abs. 3 bestimmt, dass sich die Steuerbefreiung nicht auf die in Art. 2 Abs. 1 Ziff. c. 1-4 und Ziff. d erwähnten Fälle, falls diese Personen, ihre Ehegatten bezieht und minderjährigen Kindern eine Abhängigkeitsbedingung in den fraglichen Fällen erfüllen, falls sie

- a. einen Betrieb im Kanton Genf unterhalten oder eine Beteiligung besitzen oder Teilhaber eines Unternehmens im Kanton Genf sind;
- b. einen Beruf im Kanton ausüben oder eine Pension oder Rente vom Kanton, einer Gemeinde oder staatlichen Instituion erhalten;
- c. Eigentümer oder Nutzniesser einer Liegenschaft im Kanton sind;
- d. Mieter oder Untermieter eines möblierten Zimmers bzw. möblierten Apartments sind.

Ziffer d. betrifft die natürlichen Personen, die nicht im Kanton wohnhaft sind, jedoch Gewinne aus handels-, Finanz- und Immobiliengeschäften einer im Kanton Genf ausgeübten Tätigkeit erzielen und

ebenfalls nicht von der Einkommen- und Vermögensteuer befreit sind.

7.8.2. Sonderreglement

Reglement vom 1. März 1949 (Réglement relatif au statut fiscal du personnel consulaire).

Dieses Reglement statuiert, ähnlich der im Kanton Bern existierenden Vereinbarungen, eine umfassende Anzahl von Steuerbefreiungen und erläutert zudem den privilegierten Personenkreis näher.

Im folgenden wird, trotz Vorrang der Wiener Uebereinkommen, eine vollständige Wiedergabe dieses Reglements gegeben, wobei zu beachten ist, dass weiterreichende Begünstigungen Vorrang besitzen:

Art. 5 - die Steuerbefreiungen werden nur unter Vorbehalt des Gegenrechts gewährt.

Art. 1 a und b - Vom Reineinkommen, das sie vom Endsendestaat für ihre Funktion bzw. ihren Dienst am Konsulat erhalten, werden befreit: Generalkonsul, Konsul, stellvertretender Konsul, Vizekonsul (jeweils sowohl als Berufs- als auch als Honorarkonsuln) und die Konsularbeamten, jedoch nur unter Vorbehalt der ausländischen Staatsbürgerschaft.

Art. 1 lit. c - legt fest, dass die Vereinbarungen von Art. 1 lit. a. und b. auch auf Konsularangestellte (Sekretäre, Uebersetzer, Stenotypi-

sten, Gehilfen, Aufsichtspersonen, Gärtner, Chauffeur und Hauswart) Anwendung finden;

Art. 2 Abs. 1 - befreit ihre Gattinnen und Kinder von der Steuer für "bewegliche Habe und den Ertrag daraus", jedoch unter der Bedingung, dass die oben genannten Berechtigten keine andere Funktion oder Arbeit als die im Konsulat ausüben. Unter "bewegliche Habe" fallen: Hausrat, Autos, Wertsachen als persönliche Kapitalanlage.

Generalkonsuln, Konsuln, Hilfskonsuln, Vizekonsuln und die Konsularangestellten werden befreit von:

- der Personalsteuer
- der Fahrzeugsteuer
- der Steuer für Hausangestellte
- der Hundesteuer
- der Steuer auf Pferde und Wagen.

Art. 4 - Diplomaten und Konsuln, die ihre Funktion in Genf ausüben, werden von der Stempelsteuer befreit:

- bei Vorweisen der Quittung von Zahlungen, die sie bei Ausübung ihrer dienstlichen Funktionen leisteten.

Alle der genannten Befreiungen gelten ausschliesslich für Ausländer, Schweizerbürgern sowie deren Ehegatten stehen sie nicht zu, was ausdrücklich erwähnt wird.

Falls die in Art. 1 lit. a., b., c., und Art. 2 angeführten Berechtigten Liegenschaften besitzen, wird die auf das Vermögen oder den Ertrag anwendbare Steuertaxe erhoben, und zwar diejenige, die auf

die Summe des Vermögens oder Einkommens anwendbar wäre. In diesem Falle sind die betreffenden Personen verpflichtet, für sich selbst, ihren Ehegatten oder die minderjährigen Kinder eine Steuererklärung einzureichen. Bei Verlust ihrer Steuerimmunität ist das Finanzdepartement und das Steueramt davon in Kenntnis zu setzen. Das Konsulat ist angehalten, dem Finanzdepartement ein Namensregister derjenigen Personen, die berechtigt sind, oben aufgezählte Steuerbefreiungen in Anspruch zu nehmen, einzureichen. Die Klassifizierung der Berechtigten dieses Reglements ist heute in dem in der Wiener Konsualkonvention festgeschriebenen Sinne, vorzunehmen.

7.9. Kanton Tessin

Die direkten Steuern

Imposta sul reddito)		Legge tributaria
Imposta sulla sostanza) persone		(testo unico)
* Tassa di testatico)	fisiche	del 6 maggio 1966
* Tassa di fuccatico)		Legge concernente
		l' imposta sul maggior
Imposta sull' utile)	persone	valore immobiliare
Imposta sulla sostanza)	guiridiche	del 17 dicembre 1964

Imposta sul maggior valore

Der Kanton Tessin bezeichnet in Artikel 15 diejenigen Personen, die im Genusse der Extra-Territorialität gemäss Bundesrecht stehen, als von der direkten Steuer befreit; hier ist ein erneuter Verweis eines kantonalen Gesetzes auf die Wiener Uebereinkommen angebracht.

Generalkonsuln, Konsuln, Vizekonsuln, Hilfskonsuln, Konsularbeamte und Konsularangestellte sowie deren Familienangehörigen erhalten keine Steuerbefreiung auf private Grundstücke im Kanton Tessin und deren Erträge. Dagegen sind Grundstücke für Repräsentationszwecke bzw. als Missions- oder Postensitz von der Grundsteuer befreit. Steuern und Gebühren sind auf "bewegliche Habe" zu entrichten, die aufgrund eines anderen Berufes oder einer anderen Tätigkeit, also ausserhalb des Konsulatsdienstes liegen.

Mitglieder des Dienstpersonals (Gärtner, Hauswart) sind nur von den Steuern auf ihre Gehälter, die sie für ihren Dienst beziehen, befreit. Mitglieder des privaten Personals sind von der Steuer nicht befreit, ausgenommen sie sind als Diener des Missions- oder Postenchefs beschäftigt. Die Honorarkonsuln geniessen Steuerbefreiung auf ihre Gehälter und die konsularischen Räumlichkeiten, die dem Entsendestaat gehören.

8. INTERNATIONALE ORGANISATIONEN

8.1. Allgemeines

Der Vollständigkeit halber und weil in der Schweiz überdurchschnittlich viele internationale Organisationen Niederlassungen unterhalten, soll den Ausführungen über Steuer- und Zollvorteile, die Diplomaten und Mitgliedern konsularischer Missionen in der Schweiz eingeräumt werden, ein Kapitel angeschlossen werden, das die Vergünstigungen in steuer- und zollrechtlicher Hinsicht, die internationalen Organisationen, deren Funktionären und Beamten sowie deren Angehörigen zuteil werden, eingehender beschreibt.

Die den internationalen Organisationen zustehenden Privilegien resultieren aus Abkommen und Staatsverträgen, die vom Bund ⁴³⁹ abgeschlossen werden; der Bund ist für den Abschluss der Vereinbarungen zuständig und legt deren Verbindlichkeit für die Kantone fest. Zudem ist durch Bundesbeschluss vom 30.9.1955 ⁴⁴⁰ der Bundesrat ermächtigt worden, bestehende Vereinbarungen mit internationalen Organisationen in eigener Kompetenz abzuändern und zu ergänzen sowie neue Abkommen abzuschliessen. Die Stellung internationaler Organisationen muss in Uebereinstimmung mit

⁴³⁹ Vgl. Art. 8 der Bundesverfassung; Art. 102 Ziff. 8 BV.

⁴⁴⁰ AS 1956, 1137, Art. 1 und 2.

dem Bundesrecht geordnet werden, wobei Abweichungen von der Steuergesetzgebung des Bundes zulässig sind. (Art. 3).

Es bestehen annähernd fünfundzwanzig Abkommen über Steuervorteile zwischen der Schweiz und internationalen Organisationen mit Sitz in der Schweiz; etwas mehr als die Hälfte davon betreffen die UNO und deren Spezialorganisationen. Des weiteren existiert mit einer ähnlich grossen Anzahl internationaler Organisationen, die keine Niederlassung in der Schweiz unterhalten, steuer- und zollrechtliche Vereinbarungen ⁴⁴¹.

Die in Rede stehenden Konventionen und Vereinbarungen sind zum einen dazu angetan, die steuerliche Behandlung der Organisationen selbst festzulegen; zum anderen regeln sie die den internationalen Funktionären und Beamten zustehenden Steuervorteile. Im allgemeinen gilt folgendes für die steuerliche Behandlung von Beamten mit nicht-schweizerischer Staatszugehörigkeit:

Direktoren und hohe Beamte geniessen - von Ausnahmen abgesehen - diplomatische Vorrechte (subjektive Steuerbefreiung). Alle übrigen Beamten sind lediglich von den Steuern für das Arbeitsentgelt, das sie von internationalen Organisationen beziehen, befreit ⁴⁴².

Die steuerliche Behandlung von internationalen Beamten mit schweizerischer Staatsangehörigkeit ist dagegen nicht einheitlich

⁴⁴¹ MASSHARDT, Heinz. Wehrsteuerkommentar. Ausgabe 1980. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1980. S. 63 f.

⁴⁴² In der Praxis werden häufig auch die übrigen Einkünfte und das Vermögen nicht mehr besteuert.

geregelt. UNO-Beamte geniessen Erwerbseinkommensteuerfreiheit; Schweizerbürgern im Dienste anderer internationaler Organisationen werden keinerlei Steuerprivilegien zugestanden.

8.2. Begriffliche Abgrenzung: Diplomat - internationaler Funktionär

Die Vereinbarungen über die den internationalen Organisationen und ihren Mitgliedern gewährten Steuer- und Zollprivilegien stimmen in weiten Bereichen mit den diplomatischen und konsularischen Konventionen überein; dennoch ist anzuführen, dass das Zustandekommen dieser Abmachung recht vielfältige Diskussionen erforderte, da die von Diplomaten und Gesandten zu vertretenden Interessen grundsätzlich von den Aufgaben der internationalen Funktionäre verschieden sind. Die hauptsächlichsten Ungleichheiten zwischen Diplomaten und internationalen Beamten sind folgende:

- Der Diplomat repräsentiert nur im Ausland sein Staatsoberhaupt oder seinen Heimatstaat, wogegen sich die Aufgabe des internationalen Beamten nicht auf ein bestimmtes Staatsgebiet beschränkt; er kann im Auftrag der Staatengemeinschaft sogar verpflichtet werden in seinem Heimatland tätig zu sein, selbst wenn seine Tätigkeit den Interessen seines Heimatlandes zuwiderlaufen sollte.

- Der Diplomat darf sich nicht in die Innenpolitik seines Gastlandes einmischen; die Dienstobliegenheiten des internationalen Funktionärs können gegebenenfalls eine solche Einmischung beinhalten.
- Der diplomatische Verkehr beruht auf Reziprozität und der Entsendestaat ist für seinen Vertreter völkerrechtlich verantwortlich, was beim internationalen Beamten nicht der Fall ist 443

8.3. Geschichtliche Entwicklung

Die Unterschiedlichkeit der Aufgabenbereiche von Diplomaten und internationalen Funktionären war zunächst zu beschreiben, ob schon diese Verschiedenheiten im Endeffekt nur wenig Einfluss auf die Festlegung der Steuerprivilegien ausüben. Im Jahre 1924 setzte sich das Institut für Internationales Recht, anlässlich einer Tagung in Wien, eingehend mit der Frage des Immunitätsanspruches der Völkerbund-Funktionäre auseinander und brachte damit die Diskussion bezüglich zu gewährender Vorrechte für Völkerbundmitglieder in Gang. Die unterschiedlichen Standpunkte, vertreten von prominenten Völkerrechtlern wie Genet, de Visscher oder Hammarškjöld, lösten teilweise heftige Meinungsverschiedenheiten aus und zogen eine Vielzahl von Erklärungen und Kommentaren nach sich. Letztendlich konnte Einigkeit in bestimmten Punkten wie Un-

443 Vgl. EGGER, Max. Die Vorrechte und Befreiungen zugunsten internationaler Organisationen und ihrer Funktionäre. Diss. Bern 1953. Wien: Typographische Anstalt 1954. S. 62 f.

verletzlichkeit der Person und der Sache sowie Befreiung von der Gerichtsbarkeit erzielt werden, allerdings nicht ohne zuvor das Völkerbundpersonal in zwei Kategorien eingeteilt zu haben. - Diese Festlegungen spielten bei steuer- und zollrechtlichen Fragen jedoch keine bedeutende Rolle ⁴⁴⁴.

8.4. Steuerbefreiungen für Mitglieder des Völkerbundes

8.4.1. Völkerbundmitglieder der ersten Kategorie

Zunächst wurden die steuerrechtlichen Privilegien, die VB- Funktionären zugestanden wurden, geregelt. Diese Vorrechte sollen im folgenden genauer beschrieben werden, denn auf den hier getroffenen Vereinbarungen basieren auch die Abkommen, die Steuerprivilegien Mitglieder anderer internationaler Organisationen betreffend, regeln.

Grundvoraussetzung für eine Steuerbefreiung ist die Zuerkennung der Exterritorialität ⁴⁴⁵ des in Frages stehenden Personenkreises; diese wurde in der Vollziehungsverordnung zur ausserordentlichen Kriegssteuer vom 6. Dezember 1920 (Art. 7) den VB- Funktionären durch das eidgenössische Politische Departement gewährt.

⁴⁴⁴ Vgl. EGGER. S. 69-75, 78 und 81-86.

⁴⁴⁵ Vgl. Kapitel 1.2.2. des 1. Teils dieser Arbeit.

Das erste Dekret des Genfer Staatsrates räumt den Funktionären der ersten Kategorie Befreiung von Einkommens- und Vermögenssteuern mit Wirksamkeit zum 14. Juni 1921 ein ⁴⁴⁶; der *modus vivendi* von 1926 ergänzt: "... von allen direkten Steuern befreit, mit Ausnahme der auf den Grundstücken liegenden Lasten, sie bleiben aber den indirekten Steuern und Gebühren unterworfen."⁴⁴⁷ Nicht befreit war das Einkommen der Beamten der ersten Kategorie, wenn es aus anderer als der amtlichen Erwerbstätigkeit stammte. Zudem waren die Ausnahmen von der Steuerbefreiung lückenlos aufgeführt; demnach ⁴⁴⁸ sind Steuern zu bezahlen für die in der Schweiz gelegenen Grundstücke und das daraus resultierende Einkommen; für Vermögen, das sie als Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre in der Schweiz betriebener Geschäftsunternehmen angelgt haben und daraus resultierendes Vermögen; für Vermögen, das in schweizerischen Betriebsstätten angelegt ist und das Einkommen daraus; für Tantiemen, die an sie ausgezahlt werden als Mitglieder einer Verwaltung oder eines Organs der Geschäftsführung; für Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder sonstige Vergütungen, die an Mitglieder der Verwaltung einer inländischen juristischen Person gezahlt werden; sowie für Einkünfte, die aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses aus inländischen Kassen bezahlt werden.

⁴⁴⁶ "... die Freiheit von direkten persönlichen Steuern und Luxussteuern, von den allgemeinen Steuern auf das Vermögen und von den Kriegszuschlägen." (EGGER. S. 87).

⁴⁴⁷ EGGER. S. 87.

⁴⁴⁸ Vgl. Art. 17, Abs. 3, WStB und Art. 20, Abs. 1, WStB.

Den indirekten Steuern wie Stempel-, Coupon-, Luxus-, Umsatz- und Alkoholsteuer blieben die Funktionäre der ersten Kategorie unterworfen. Einen Sonderfall hierbei bildet die Alkoholsteuer, die im Zusammenhang mit der Verzollung erhoben wird. Die Beamten der ersten Kategorie waren zudem weiterhin gebührenpflichtig ⁴⁴⁹.

Ein Anrecht auf Steuerbefreiung genossen auch befristet Angestellte des Völkerbundes, jedoch unter der Bedingung, das "gentleman-agreement", getroffen zwischen dem Politischen Departement und dem VB-Sekretariat, einzuhalten, das verlangt, sämtliche VB-Beamten auf den regelmässig vom Sekretariat zu übermittelnden Listen zu benennen. Die auf den Listen verzeichneten Angestellten können sowohl als ständige wie auch als vorübergehende Beamte bezeichnet werden. ⁴⁵⁰

8.4.2. Völkerbundmitglieder der zweiten Kategorie und Schweizerbürger

Diese Beamten genossen Befreiung von folgenden Steuern:

- der Einkommensteuer auf das Berufseinkommen,
- der Vermögenssteuer, insoweit der Vermögensertrag die Besoldung nicht übersteigt,

⁴⁴⁹ Gebühren für Radiokonzession, für die Erlangung des Jagd- und Fischereipatentes, für Fahrzeugkontrolle und Abgabe des Nummernschildes; zum Zivilstandesamt oder der Staatskanzlei und für Eintragungen ins Grundbuch oder Güterrechtsregister erhobene Gebühren; Gerichtsgebühren.

⁴⁵⁰ Wessen Namen sich zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht auf dieser Liste befand, war in Genf steuerpflichtig.

- der ausserordentlichen eidgenössischen Kriegsteuer.

Nach wie vor abgabepflichtig ist die zweite Kategorie der VB- Beamten hinsichtlich der Grundsteuern, der örtlichen Gebühren, der Automobil- und Hundesteuern.

Die umstrittenste Gruppe des VB waren die Angestellten mit schweizerischer Nationalität. War die Einteilung des VB-Personals in Kategorien notwendig und somit begreiflich, so erschien die Unterscheidung zwischen ausländischen Funktionären, die in den Genuss diverser Vorrechte kamen und inländischen Beamten, die in keiner Weise begünstigt werden sollten, eher als Verstoss gegen die Forderung, den Funktionären einen internationalen Charakter zuzuerkennen, denn das Argument, dass die Gleichbehandlung von schweizerischen und ausländischen Beamten die Gleichheit der Bürger im Staate verletze, ist nicht ausreichend stichhaltig.

Die Diskussion über die unterschiedliche Behandlung der Schweizerbürger führte zu folgendem Resultat:

Den VB-Funktionären schweizerischer Nationalität wurde Immunität für alle amtlichen Handlungen, die innerhalb des Rahmens ihrer Befugnisse stehen, zugesichert. Des weiteren wurde beschlossen, dass der Lohn eines schweizerischen VB-Beamten nicht pfändbar sei. Störend auf die Geschäfte des VB hätte sich eine militärische Einberufung seiner Beamten auswirken können; eine Verschiebung des Dienstes oder gänzliche Befreiung wurde deshalb ausgehandelt. 1921 erliess der Genfer Staatsrat ferner eine Verordnung, die die im Kanton Genf niedergelassenen Funktionäre von der

Steuer auf ihr Berufseinkommen befreite. Laut einem Beschluss aus dem Jahre 1926 waren die VB-Beamten schweizerischer Nationalität von direkten kantonalen- und Gemeindesteuern auf ihre Gehälter befreit. Zudem wurde die Befreiung von der Kriegssteuer für die Zeit der laufenden Dienstverträge gewährt.

8.5. Zollvergünstigungen

Zölle sind grundsätzlich als indirekte Steuern zu betrachten; dennoch hat sich in der Tradition des Völkerrechts, als Folge der Courtoisie, die Zollfreiheit der Mitglieder diplomatischer Vertretungen herausgebildet. Die Funktionäre internationaler Organisationen, die der ersten Kategorie zugehören, wurden bezüglich ihrer Vorrechte grundsätzlich den diplomatischen Vertretern in Bern gleichgestellt, d.h. ihnen wurde Zollfreiheit für alle persönlichen Gebrauchsgüter sowie Befreiung von der zollamtlichen Durchsuchung des Gepäcks gewährt. Dem übrigen Personal wurden diejenigen Vergünstigungen eingeräumt, die auch dem diplomatischen Korps in Bern zuerkannt wurden; hier ist vor allem die Minimierung bei der Durchsuchung des Gepäcks von Bedeutung. Die höchsten VB-Funktionäre hatten Anspruch auf die zollfreie Einfuhr aller Gegenstände, die zu ihrem oder ihrer Angehörigen ausschliesslichen eigenen Gebrauch bestimmt waren. Die übrigen Funktionäre der ersten Kategorie genossen Zollvergünstigungen bezüglich der Ein-

fuhr von Mobiliar zur Ersteinrichtung, von Fahrrädern, Autos, Pferden und Fuhrwerken. Zollpflichtig dagegen waren weiterhin Nahrungs- und Genussmittel.⁴⁵¹

Befristet angestellte VB-Beamte genossen während der ersten sechs Monate ihrer Dienstzeit Zollfreiheit bei Einfuhr gebrauchten Mobiliars; für neue Gegenstände war ein provisorischer Zoll zu bezahlen, der nach Ablauf der sechs Monate zurückerstattet wurde.

Die Angehörigen des Personals der zweiten Kategorie bleiben den Zollvorschriften unterworfen; ihnen wurden lediglich gewisse Erleichterungen bei der zollamtlichen Untersuchung zugestanden.

⁴⁵¹ Darunter fallen: Esswaren, Getränke, Zigarren, Tabak, Gewebe am Stück und Brennmaterial.

9. ZOLL-UND STEUERPRIVILEGIEN DER VERTRETER DER UNO

Zunächst ist festzuhalten, dass den ständigen Vertretern der UN in der Schweiz dieselben Vorrechte eingeräumt wurden wie den Mitgliedern diplomatischer Missionen. Wie die Vertreter der Mitgliedstaaten des VB sind UNO-Mitglieder als besondere Staatsvertreter anzusehen, die die Interessen ihres Absendestaates als Teil eines Organs der Staatenverbindung wahren. Ihre Vorrechte ergeben sich aus einer Rezeption des Völkerrechts und sind im Headquarter Agreement festgelegt.

9.1. Steuerbefreiungen des UN-Personals

Um Wiederholungen weitgehend zu vermeiden, sollen hier nur die Vergünstigungen besprochen werden, die denjenigen Personen gewährt werden, die den diplomatischen Vertretern nicht gleichgestellt sind.

Die überwiegende Anzahl von Spezialorganisationen, die in der Zeit vor der UNO entstanden waren, hat in ihren Satzungen sehr allgemein formulierte Steuerfreiheit für die von der Organisation bezahlten Löhne und Gehälter festgelegt. Die Allgemeinheit der Festlegungen hinderte die Regierungen nicht daran, dennoch die Löh-

ne im internationalen öffentlichen Dienst zu besteuern, so dass wieder Zweifel bezüglich der Gleichbehandlung laut wurden. Fast alle daraufhin diskutierten Lösungsversuche wurden nach eingehender Prüfung verworfen. Die einzige richtige und gerechte Regelung, die Gleichheit unter dem Personal herstellte, war nach Ansicht der Kommission die Ausnahme der von der Organisation ausbezahlten Gehälter und Zulagen von den nationalen Steuern.

Mit dieser Festlegung, der die Generalversammlung am 13.2.1946 beipflichtete, waren aber nicht alle Probleme gelöst. Es gab Einwände und Vorbehalte von seiten der Vereinigten Staaten, von Australien, Kanada und Neuseeland; auch nach ausdrücklicher Aufforderung kamen einige Staaten der Forderung Steuerbefreiung auf Löhne und Gehälter zu gewähren nicht nach, so dass den UNO-Funktionären die nationalen Steuern, die sie in den Jahren 1946/47/48 entrichtet hatten, vergütet wurden. Diese Rückvergütung von Steuern verschlang jedoch immense Summen und erschien daher als Kompromisslösung untragbar. Am Sitz der europäischen UN-Niederlassung in Genf wird den Funktionären dieselbe Behandlung zuteil, wie sie den VB-Mitgliedern seit 1926 gewährt wird. Sie gehen über die im Abkommen der UNO zugestandenen Vergünstigungen hinaus und erstrecken sich auf Gehälter und Bezüge sowie auf das Vermögen und Einkommen, ungeachtet des Grades der Funktionäre.

Die UNO-Funktionäre schweizerischer Nationalität hingegen, gelangen lediglich in den Genuss der im Abkommen festgelegten Vergünstigungen.

Wie die VB-Funktionäre sind auch die UNO-Vertreter von der Wehrpflicht ausgenommen, mit Ausnahme der Schweizerbürger unter ihnen ⁴⁵². Von den sog. Aufwandsteuern, z.B. Hundesteuern, sind lediglich die Funktionäre der ersten Kategorie befreit. Zudem sind die UN-Vertreter von Beitragsleistungen an die Alters- und Hinterlassungsversicherungen ⁴⁵³ ausgenommen, "sofern der Einbezug . . . eine nicht zumutbare Doppelbelastung bedeuten würde"⁴⁵⁴.

Begründet wird diese Ausnahme mit der Tatsache der gänzlichen Ungleichheit der herrschenden Sozialgesetzgebung. Sogar die Vereinigten Staaten räumen den ausländischen Funktionären internationaler Organisation die Befreiung von den Sozialversicherungssteuern ein.

⁴⁵² Vgl. Art. 17, WStB.

⁴⁵³ AHV ersetzt die frühere Lohn- und Verdienstauegleichsteuer.

⁴⁵⁴ EGGER, S. 180.

9.2. Zollvergünstigungen der UN-Funktionäre

Es ist Sache der bilateralen Abkommen oder landesrechtlicher Regelungen, die Frage der Zollerleichterungen abzuklären⁴⁵⁵. Das generelle Abkommen legt fest, dass die Funktionäre berechtigt sind, bei Dienstantritt ihre Wohnungseinrichtung und persönlichen Gegenständen zollfrei einzuführen.

Das schweizerische Zollreglement unterscheidet drei Personengruppen bei der zollrechtlichen Behandlung internationaler Funktionäre:

- Hohe Funktionäre und leitendes Personal dürfen alle Waren zollfrei aus dem Ausland einführen, die zu ihrem Gebrauch oder dem ihrer Familien bestimmt sind.
- die höheren Funktionäre haben das Recht einmalig aus dem Ausland neues oder gebrauchtes Mobiliar zu ihrem persönlichen Gebrauch sowie alle nicht zum Mobiliar zählenden Waren zu ihrem Gebrauch oder dem ihrer Familien zollfrei einzuführen.
- Die übrigen in der Schweiz lebenden Funktionäre haben Anspruch auf Einfuhr neuer und gebrauchter Gegenstände, Lebensmittel und Getränke bei ihrem Dienstantritt oder ihrer Rückkehr. Die

⁴⁵⁵ Abkommen der IACO mit Kanda: "admission en franchise, en tout temps, des articles destinés à leur usage personnel ou à celui de leur famille, étant entendu que tout article exonéré sera frappé des droits et taxes en vigueur s'il est vendu ou cédé de toute autre manière, au Canada, avant l'expiration d'un délai d'un an à compter de cette date dans le cas de véhicules automobiles et que le vendeur sera alors tenu d'acquiescer ces droits et taxes."

Mengen sind hierbei auf den Bedarf der Vertreter und ihrer Familien beschränkt.

Die zollrechtlichen Bestimmungen bezüglich der Einfuhr von Automobilen, Booten, Flugzeugen etc. sind analog zu den Vergünstigungen für Diplomaten und Konsuln geregelt. ⁴⁵⁶

9.3. Vergünstigungen für Sachverständige im Auftrage der Vereinten Nationen

Hier handelt es sich um Personen, die von den Vereinten Nationen mit der Erledigung einer speziellen Aufgabe betraut werden. Ihr Einsatz ist zeitlich begrenzt und hört auf, sobald ihr Auftrag ausgeführt ist. Das generelle Abkommen widmet ihnen einen speziellen Artikel. Die theoretische einfache Unterscheidung von Experten und Funktionären oder Delegierten der Mitgliedstaaten ist in der Praxis teilweise problematisch. Laut Abschnitt 22 des generellen Abkommens genießen die Sachverständigen für die Dauer ihrer Mission diejenigen Vorrechte und Immunitäten, die zur Durchführung ihrer Aufgaben in vollkommener Unabhängigkeit notwendig sind: Schutz vor Verhaftung oder Inhaftierung, vor Beschlagnahme des persönlichen Gepäcks, Unverletzlichkeit aller Schriftstücke und Urkunden, Befreiung von jeglicher Gerichtsbarkeit in Bezug auf auftragsbezogene Handlungen. Ferner werden ihnen Erleichterungen

⁴⁵⁶ Vgl. die Kapitel 5.8., 5.9. und 5.10 des 2. Teils der vorliegenden Arbeit.

in bezug auf Währungs- und Geldwechselbeschränkungen, auf Visagesuche sowie auf Reisebeschränkungen gewährt. Zudem existieren bilaterale Abkommen, die gleichlautende oder gar weiterreichende Bestimmungen beinhalten ⁴⁵⁷.

9.4 Vorrechte und Befreiungen der UNO und der Spezialorganisationen

Gemäss Art. 105 Abs. 1 ihrer Satzung sind die Vereinten Nationen als "entité distincte" zu betrachten. Ganz allgemein sollen sie und ihre Organe frei und unabhängig sein. Die UNO als Rechtssubjekt hat besonderes Interesse am Schutz ihrer Vermögenswerte; die Räumlichkeiten, das Archiv der Organisation und alle in ihren Händen befindlichen Dokumente sind unverletzlich ⁴⁵⁸.

Um in vollkommener Unabhängigkeit und ungestört ihre Funktionen ausüben zu können, muss der Organisation polizeilicher Schutz zuteil werden. Dieser wird in erster Linie durch den Staat gewährt, auf dessen Gebiet sich der Sitz der Organisationen befindet.

In diversen Abkommen wird den internationalen Organisationen Befreiung von der Gerichtsbarkeit zuerkannt. Abschnitt 2 des generellen Abkommens legt fest, dass die Vereinten Nationen und ihre

⁴⁵⁷ Das Abkommen der FAO-Italien gewährt sogar Steuererleichterungen für die Sachverständigen.

⁴⁵⁸ Abschnitt 3 des generellen Abkommens.

Vermögenswerte von der Gerichtsbarkeit befreit sind, es sei denn, es wurde ausdrücklich auf dieses Vorrecht verzichtet.

Erleichterungen finanzieller Natur sind zum einen im generellen UNO-Abkommen, Abschnitt 5 festgelegt: ohne Einschränkungen durch Kontrolle oder Regelungen kann die Organisation Kapitalien, Gold oder Devisen besitzen und Guthaben in jedweder Währung unterhalten. Zum anderen gelten selbstverständlich auch hier einige Regelungen in bilateralen Abkommen als einschränkend oder verpflichtend.

Der Abschnitt 7 des generellen Abkommens regelt die steuerlichen Vorrechte der internationalen Organisation: die UNO, ihre Guthaben, Einkünfte und Vermögenswerte sind von allen direkten Steuern befreit; nicht davon betroffen sind Steuern, die als Ausgleich für gemeinnützige Dienste gefordert werden.

In den bilateralen Vereinbarungen sind die steuerlichen Erleichterungen noch weiter gefasst. So sind die Vereinten Nationen in der Schweiz von allen direkten und indirekten Bundes-, kantonalen und Gemeindesteuern entbunden. Sie sind befreit von Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, wobei die Befreiung hier auf dem Wege der Rückerstattung erfolgt.

Die UNO und andere internationale Organisationen sind zudem von der Wehrsteuer befreit, obschon sie namentlich weder im Abkommen noch in Art. 17 des WStB erwähnt sind.

Bezüglich der Verbrauchssteuer verfügt Abschnitt 8 des Abkommens grundsätzlich keine Befreiung von den im Kaufpreis von be-

weglichen und unbeweglichen Gütern inbegriffenen Verbrauchs- und Umsatzsteuern beansprucht. Im Falle von grösseren Käufen werden jedoch geeignete Verwaltungsmassnahmen getroffen, um Erlass oder Rückerstattung dieser Steuern zu ermöglichen.

Abschnitt 7 des generellen Abkommens legt die zollrechtliche Behandlung der UNO fest: die Organisation, ihre Guthaben, Einkünfte und Vermögenswerte sind von allen Zollgebühren sowie Ein- und Ausfuhrverboten für Gegenstände des amtlichen Gebrauchs nicht betroffen; dabei gilt allerdings ein Verkehrsverbot der zollfrei eingeführten Güter im Einfuhrland.

10. ABKOMMEN UND VEREINBARUNGEN

10.1. Abkommen und Vereinbarungen der Schweiz mit den Organisationen der Vereinten Nationen

Neben den oben ausgeführten allgemeinen Bestimmungen, die Mitglieder und Beamte internationaler Organisationen betreffend, existiert eine Vielzahl von Sonderabkommen und -vereinbarungen, die neben Immunitäten individuelle Steuerfreiheiten der Mitglieder einiger Spezialorganisationen regeln. Im folgenden werden die einzelnen Abkommen und Vereinbarungen der Schweiz mit den Vereinten Nationen und anderen internationalen Organisationen aufgelistet und teilweise kommentiert.

a. Abkommen über die Vorrechte und Immunitäten der Organisation der Vereinten Nationen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Generalsekretär der Organisation der Vereinten Nationen (vom 19. April 1946) ⁴⁵⁹:

"Artikel II: Die Organisation der Vereinten Nationen, ihre Guthaben, Einkünfte und andere Vermögenswerte sind befreit:

a. von jeder direkten oder indirekten, eidgenössischen, kantonalen oder Gemeindesteuer.

⁴⁵⁹ AS 1956, 1092.

...

b. von allen Stempelgebühren auf Coupons . . . Die Befreiung erfolgt durch Rückzahlung . . .

c. von allen Zollgebühren auf den von der Organisation der Vereinten Nationen für ihren dienstlichen Gebrauch ein- und ausgeführten Gegenständen . . . in der Schweiz nicht verkauft werden dürfen, . . .

Artikel IV: Vertreter der Mitglieder der Organisation der Vereinten Nationen

Den Vertretern der Mitglieder bei den Hauptstellen und den untergeordneten Organen der Organisation sowie den Vertretern an den von der Organisation einberufenen Konferenzen werden während der Ausübung ihrer Tätigkeit und ihren Reisen nach und vom Bestimmungsort der Konferenzen die folgenden Immunitäten und Vorrechte eingeräumt:

g. andere, mit dem Vorangehenden nicht unvereinbare Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen, die diplomatischen Vertretern zustehen, ausgenommen das Recht, die Befreiung von Zollgebühren auf eingeführten Gegenständen . . .

...

Die Vorrechte und Immunitäten werden den Vertretern der Mitglieder der Organisation nicht zu ihrem persönlichen Vorteil eingeräumt, sondern zwecks Gewährleistung einer völlig unabhängigen Ausübung ihrer Tätigkeit . . .

... Vertreter umfasst alle Delegierten, zugeteilten Delegierten, Berater, technischen Experten und Delegationssekretäre."

b. Vereinbarungen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Generalsekretär der Organisation der Vereinten Nationen betreffend den Fernmeldedienst des Europäischen Sitzes der Vereinten Nationen (vom 9. Juli 1956) 460

c. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Internationalen Arbeitsorganisation (IAO) zur Festlegung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 11. März 1946) 461

Steuerbefreiung besteht hinsichtlich aller von den Dienststellen benutzten Liegenschaften und beweglichem Eigentum; jedoch wird keine Befreiung von Abgaben für öffentliche Dienstleistungen gewährt. Alle Beamten sind von sämtlichen eidgenössischen, kantonalen und Gemeindesteuern auf die von der IAO bezahlten Besoldungen, Vergütungen und Entschädigungen befreit.

Vollzugsvereinbarungen zum Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Internationalen Arbeitsorganisation zur Festlegung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 11. März 1946) 462

d. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Weltgesundheitsorganisation zur Festlegung des rechtlichen

460 AS 1956, 1193.

461 AS 1956, 1103.

462 AS 1956, 1110.

Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 9. September 1946)⁴⁶³

Artikel 3,10,15 lit. c,16,17 lit. b, 21 (1) und 22 (Text wie Abkommen mit IAO)

Vollzugsvereinbarung zum Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Weltgesundheitsorganisation über die Festlegung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 19. September 1946) ⁴⁶⁴

e. Briefwechsel betreffend das rechtliche Statut des Weltpostvereins (vom 5. Februar/22. April 1948) ⁴⁶⁵

f. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Meteorologischen Weltorganisation zur Festlegung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 1. März 1955) ⁴⁶⁶

Diese Organisation steht im Genuss der selben Privilegien wie die VN; Steuerbefreiungen werden gewährt auf Liegenschaften und bewegliches Eigentum, die zu Dienstzwecken benötigt werden. Ihre Vertreter erfahren analoge Behandlung wie VN-Mitglieder und sind von den Steuern auf Löhne und Gehälter befreit.

Briefwechsel ⁴⁶⁷

Vollzugsvereinbarungen ⁴⁶⁸

⁴⁶³ AS 1956, 1120.

⁴⁶⁴ AS 1956, 1127.

⁴⁶⁵ AS 1956, 1115.

⁴⁶⁶ AS 1956, 1063.

⁴⁶⁷ AS 1956, 1074.

g. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Internationalen Fernmeldeverein zur Regelung der rechtlichen Stellung dieser Organisation in der Schweiz (vom 22. Juli 1971)⁴⁶⁹.

Auf zu Dienstzwecken benutztes Eigentum, Liegenschaften und ihre Erträge sowie auf Guthaben und Einkünfte werden keine Steuern erhoben. Zudem werden die Vertreter der Organisationen von allen indirekten Steuern und Gebühren (ausser für Dienstleistungen) befreit; gegebenenfalls erfolgt die Befreiung auf dem Wege der Rückerstattung. Ihre steuerrechtliche Behandlung entspricht der von diplomatischen Vertretern des entsprechenden Ranges. Auf Löhne und Gehälter wird zwecks Gewährleistung der vollen Unabhängigkeit ebenfalls keine Steuer erhoben.

Vollzugsvereinbarung⁴⁷⁰

h. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Weltorganisation für geistiges Eigentum zur Regelung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 9. Dezember 1970) ⁴⁷⁰

Die hier festgehaltenen Regelungen entsprechen den für den Internationalen Fernmeldeverein vereinbarten Abmachungen.

Vollzugsvereinbarung ⁴⁷²

i. Uebereinkommen über Internationale Zivilluftfahrt (vom 7. Dezember 1944) ⁴⁷³

Hier wird die Verpflichtung alle Befreiungen, die den Mitgliedern internationaler Organisationen gewährt werden, einzuräumen, festgehalten.

j. Satzung der Ernährungs-und Landwirtschaftsorganisation der Vereinten Nationen (vom 16. Oktober 1945) 474

Die Satzung legt fest, dass die Mitglieder der Organisation im Genuss der, den diplomatischen Vertretern zustehenden Rechte, stehen.

k. Vereinbarungen über die rechtliche Stellung in der Schweiz der Internationalen Bank für Wiederaufbau und Entwicklung (vom 29. Juni 1951) 475

l. Statut der Internationalen Atomernergie-Agentur (vom 26. Oktober 1956) 476

Die Organisation sowie ihr Personal geniessen alle zur Durchführung ihrer Aufgaben erforderlichen Immunitäten und Vorrechte.

Vereinbarung über die Privilegien und Immunitäten der Internationalen Atomenergie-Agentur (vom 1. Juli 1959) 477

m. Uebereinkommen über die Internationale Fernmeldesatellitenorganisation (vom 20. August 1971) 478

Die Organisation ist befreit von allen nationalen Einkommen-und Vermögenssteuern und von den Zöllen für die Ein-oder Ausfuhr von Fernmeldesatelliten oder Bestandteilen von Satelliten.

Protokoll über INTELSAT-Vorrechte, - Befreiungen und - Immunitäten (abgeschlossen in Washington am 19. Mai 1978) 479

n. Briefwechsel vom 13./26. Juli 1979 zwischen dem eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten und dem Internationalen Fonds für landwirtschaftliche Entwicklung über die Vorrechte und Immunitäten des Fonds in der Schweiz (in Kraft getreten mit Wirkung ab 30. November 1977) 480

10.2. Abkommen und Vereinbarungen der Schweiz mit anderen internationalen Organisationen mit Sitz in der Schweiz

a. Abkommen über die Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (vom 20. Januar 1930) 481

Mit der Gründung und der Verwaltung der BIZ waren die Zentralbanken von Belgien, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Italien, Japan und eine amerikansiche Bankengruppe betraut. Ihrer Rechtsstellung nach ist die BIZ am ehesten mit einer nationalen Notenbank zu vergleichen; trotz ihrer äusserlich rein privatrechtlichen Stellung, hat sie einer Nationalbank entsprechende völkerrechtliche Befugnisse, wobei sie als Reparationstreuhänder internationale Sonderinteressen vertritt.

Im Interesse dieser nationalen Aufgaben war es notwendig, der BIZ Vorrechte einzuräumen. Die Bank, ihr Eigentum, ihre Aktivitäten und die ihr anvertrauten Werte sind vor einschränkenden Massnahmen wie Enteignung, Requisition und Beschlagnahme geschützt. Zollerleichterungen legt Art. 7 fest: Ein- und Ausfuhr von Veröffentli-

chungen der Bank und zu ihrem amtlichen Gebrauch bestimmte Sachen und Veröffentlichungen unterliegen keinerlei Zollbeschränkungen.

Nichtschweizerische Funktionäre stehen im Genuss zollrechtlicher Privilegien, so ist die Vistie ihrer Gepäcks strikt minimiert, sie dürfen persönliche Gebrauchsgegenstände unter der Bedingung, sie nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach der Einfuhr zu veräussern, zollfrei einführen.

Ungeachtet ihrer Nationalität gewährt der schweizerische Staat folgenden Personen und deren Angehörigen Erleichterungen bezüglich Einreise und Aufenthalt:

- Vertretern von Zentralbanken, die Generalversammlungsvertreter und stimmberechtigt sind;
- Mitgliedern des Verwaltungsrates und den sie begleitenden Experten;
- dem Personal der Bank;
- und den Personen, die von der Bank herbeigerufen werden.

Vergütungen und Gehälter von der Bank an das Personal sind für Nichtschweizer steuerfrei.

Steuerbefreiungen werden gewährt für Stempel- und Registrierungsabgaben, Kapital, Reserven und Gewinne, Löhne und Gehälter sowie Geldeinlagen.

b. Uebereinkunft zwischen dem Kanton Basel-Stadt und der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich betreffend die Steuerpflicht des Personals der Bank (vom 14. Oktober 1932) 482

Nichtschweizer sind befreit von Einkommen-, Vermögens-, Erbschafts-, Feuerwehrsteuer und noch einzuführenden Steuern; dabei nicht eingeschlossen sind Gebühren und indirekte Steuern, Einkommen aus Geschäften oder ausseramtlichen Beschäftigten, Gewinne aus Grundbesitz im Kanton Basel-Stadt und Gewinne aus Geschäftsbeteiligungen.

c. Briefwechsel bettend das rechtliche Statut des Zwischenstaatlichen Komitees für europäische Auswanderung (vom 7. April/3. Mai 1954) 483

Den Mitgliedern des Komitees werden die gleichen Rechte zuteil wie dem VN-Personal; die Steuerbefreiungen sind allerdings nicht auf Schweizerbürger anwendbar.

d. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Europäischen Organisation für kernphysikalische Forschung zur Festlegung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 11. Juni 1955) 484

Die Organisation ist befreit von allen direkten und indirekten Steuern auf Liegenschaften (Dienstzweck!) und bewegliches Eigentum; keine Befreiung wird gewährt von Abgaben für öffentliche Dienstleistungen. Nichtschweizer sind von der Steuerpflicht auf Löhne und Gehälter ausgenommen.

Briefwechsel zwischen dem Eidg. Politischen Departement und dem Generaldirektor der Europäischen Organisation für kernphysikalische Forschung (vom 11. Juni 1955) 485

e. Abkommen über die Gründung der "Eurofirma" Europäische Gesellschaft für die Finanzierung von Eisenbahnmaterial (vom 2. Oktober 1955) 486

In diesem Abkommen sind die Bemühungen festgehalten, die dazu angetan sind, keine zusätzlichen steuerlichen Belastungen entstehen zu lassen.

Zusatzprotokoll legt folgende Steuerbefreiungen fest:

Befreiungen von der Emissionsabgabe auf Aktien der Gesellschaft; Befreiung von der Wehrsteuer und zukünftigen direkten Bundessteuern; Befreiung von Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, Befreiung von der kantonalen und kommunalen Steuer vom Einkommen und Vermögen der Gesellschaft im Kanton Basel-Stadt.

Unterzeichnungs-Protokoll

f. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Verwaltungsausschuss des Zentralamtes für den internationalen Eisenbahnverkehr zur Festhaltung des rechtlichen Status dieses Amtes in der Schweiz (vom 28. September 1956) 487

g. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Europäischen Freihandelsassoziation zur Festlegung des rechtlichen Status dieser Assoziation in der Schweiz (vom 10. August 1961) 488

468 AS 1956, 1070.

487 AS 1956, 1277.

488 AS 1961, 749.

h. Uebereinkommen über die Einrichtung der Asiatischen Entwicklungsbank (vom 4. Dezember 1965) 489

Die Bank, ihr Vermögen etc. ist von allen Steuern und Zöllen befreit; ebenso werden keine Steuern auf die von der Bank bezahlten Gehälter erhoben; keine Besteuerung der von der Bank ausgegebenen Wertpapiere, einschliesslich der darauf entfallenden Zinsen und Dividenden.

i. Briefwechsel zwischen dem Eidg. Politischen Departement und der Asiatischen Entwicklungsbank über das Büro der Bank in Zürich und die darin tätigen Mitarbeiter der Bank (vom 23. Juli/11. August 1971) 490

j. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Weltorganisation für geistiges Eigentum zur REegelung des rechtlichen Status dieser Organisation in der Schweiz (vom 9. Dezember 1970) 491

Die Organisation geniesst sämtliche den internationalen Organisationen üblicherweise zuerkannten Immunitäten und Vorrechte.

k. Satzung des Europarates (vom 5. Mai 1949) 492

Allgemeines Abkommen über die Vorrechte und Immunitäten des Europarates (vom 2. September 1949) 493

489 AS 1971, 860.

490 AS 1931, 1360.

491 AS 1971, 293.

492 AS 1963, 772.

493 AS 1966, 779.

Zusatzprotokoll zum Allgemeinen Abkommen über die Vorrechte und Immunitäten des Europarates (vom 6. November 1952) 494

Drittes Protokoll zum Allgemeinen Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates (abgeschlossen in Strassburg am 6. März 1956) 495

I. Konvention betreffend die Gründung eines Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens (vom 15. Dezember 1950) 496

Rechtsstellungen, Privilegien und Immunitäten des Zollrates

m. Uebereinkommen zur Errichtung einer internationalen Organisation für das gesetzliche Messwesen (vom 12. Oktober 1955) 497

n. Uebereinkommen über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (vom 14. Dezember 1960) 498

o. Uebereinkommen zur Gründung einer Europäischen Welt-raumorganisation (ESA) (abgeschlossen in Paris am 30. Mai 1975) 499

494 AS 1966, 786.

495 AS 1974, 702.

496 AS 1953, 42.

497 AS 1971, 1145.

498 AS 1961, 870.

499 AS 1980, 2019.

10.3. Die Wiener Konvention über die Vertretung der Staaten in ihren Beziehungen zu internationalen Organisationen

Im Frühjahr 1975 fand die von den Vereinten Nationen organisierte Konferenz über die Vertretung der Staaten in ihren Beziehungen zu internationalen Organisationen in Wien statt; 81 Staaten nahmen teil.

Es galt die Rechtsstellung von Diplomaten, die ihr Land in ständigen Missionen bei internationalen Organisationen vertreten und von Delegierten bei diplomatischen Sessionen oder Konferenzen von Organen internationaler Organisationen auf der Diskussionsgrundlage eines, von der International Law Commission vorgelegten Konventionsentwurfes zu klären.

Das fast unüberwindliche Problem bei dieser Konferenz war die Konfrontation einer grossen Anzahl von Entsendestaaten mit einer geringen Zahl von Gaststaaten, welche zudem in der Mehrzahl der westlichen Hemisphäre zugehören, wodurch die politischen Gegensätze deutlicher als bei anderen Konferenzen sichtbar wurden. Die kleine Anzahl der Gaststaaten wurde fast immer überstimmt, was diese Länder dazu veranlasste, sich bei der Schlussabstimmung der Stimme zu enthalten.

Die weitreichenden Vorrechte für eine zu grosse Anzahl von Personen sowie die Lücken und Ungereimtheiten innerhalb der Konvention lassen die Schlussfolgerung zu, dass das Uebereinkommen von den wichtigsten Gastländern nicht ratifiziert wird. Zumal die

Schweiz war mit dem Ergebnis der Konferenz unzufrieden, da sie als wichtiger Gaststaat grosses Interesse an eindeutigen Festlegungen innerhalb einer Konvention hatte.

Bereits der im Uebereinkommen definierte Begriff der internationalen Organisationen "of universal character" ⁵⁰⁰ ist so ungenau, dass nicht eindeutig zu erkennen ist, welche internationalen Organisationen unter diese Definition fallen. Eine von Frankreich, der Schweiz und der Elfenbeinküste vorgeschlagene präzisierende Bestimmung, die sich auf die Aufzählung auf UN-Organisationen beschränkt hätte, wurde bei 20 Enthaltungen mit 26 gegen 14 Stimmen abgelehnt.

Bezüglich der Pflichten der ständigen Missionen wurde auf Antrag Frankreichs und der Schweiz die Bestimmung: "ensuring the participation of the sending state in the activities of the Organization." in Art. 6 der Konvention aufgenommen, um die einzige massgebende Unterscheidung zwischen einer ständigen Mission und einer ständigen Beobachtermission zu unterstreichen. Die Schweizer Delegation war bestrebt, eine völlige Gleichstellung der ständigen Missionen und der ständigen Beobachtungsmissionen zu erzielen. Dieses von den USA bekämpfte Vorhaben fand jedoch nach ausführlicher schweizerischer Erklärung grosse Mehrheiten und somit Eingang in die Konvention.

⁵⁰⁰ Art. 1, Abs. 1, Ziff. 2 des Uebereinkommens:

" 'international organizations of universal character' means the United Nations, its specialized agencies, the International Atomic Energy Agency and any similar organization whose membership and responsibilities are on a worldwide scale."

Den ständigen Missionen und den ständigen Beobachtermissionen wurden diplomatische Immunitäten und Privilegien gewährt; die gleiche Bevorzugung wurde auch den Delegierten bei internationalen Konferenzen zuerkannt. Da der Schweiz diese Gleichbehandlung zu weit reichte, schlug sie die Aufnahme eines neuen Artikels, der eine ausdrückliche entsprechende Vereinbarung diesbezüglich - zu schliessen vor oder während der Konferenz - verlangte, vor, der jedoch nach ausgiebiger Diskussion mit grosser Mehrheit abgelehnt wurde.

Wiener Übereinkommen
Geltungsbereich, Stand 1. Januar / 1. April 1985

Vertrags- staaten	Reser- ven	diplomatische Beziehungen (vom 18.4.1961) Ratifikation Beitritt (B) Nachfolgeer- klärung (N)	Inkraft- treten	konsularische Beziehungen (vom 24.4.1963) Ratifikation Beitritt (B) Nachfolgeer- klärung (N)	Inkraft- treten
Afghanistan		6. 10.65 (B)	5. 11.65		
Ägypten	ab	9. 6.64 (B)	9. 7.64	21. 6.65 (B)	19. 3.67
Algerien		14. 4.64 (B)	14. 5.64	14. 4.64 (B)	19. 3.67
Äquatorialguinea		30. 8.76 (B)	29. 9.76	30. 8.76 (B)	29. 9.76
Argentinien		10. 10.63	24. 4.64	7. 3.67	6. 4.67
Äthiopien		22. 3.79 (B)	21. 4.79		
Australien		26. 1.68	25. 2.68	12. 2.73	14. 3.73
Bahamas		17. 3.77 (N)	10. 7.73	17. 3.77 (N)	10. 7.73
Bahrain		2. 11.71 (B)	2. 12.71		
Bangladesch		13. 1.78 (N)	26. 3.71	13. 1.78 (N)	26. 3.71
Barbados		6. 5.68 (N)	30. 11.66		
Belgien		2. 5.68	1. 6.68	9. 9.70	9. 10.70
Benin				27. 4.79	27. 5.79
Bhutan		7. 12.72 (B)	6. 1.73		
Bolivien		28. 12.77 (B)		22. 9.70	22. 10.70
Botswana	a	11. 4.69 (B)	11. 5.69		
Brasilien		25. 3.65	24. 4.65	11. 5.67	10. 6.67

Anlage 1

Bulgarien	17. 1.68	16. 2.68	
Burma	3. 7.80 (B)	6. 4.80	
Burundi	1. 5.68 (B)	31. 5.68	
Chile	9. 1.68	8. 2.68	8. 2.68
China	25.11.75 (B)	25.12.75	1. 8.79
China (Taiwan)	19.12.69	18. 1.70	
Costa Rica	9.11.64	9.12.64	19. 3.67
Dänemark	2.10.68	1.11.68	15.12.72
BR Deutschland	11.11.64	11.12.64	7. 10.71
ab			
Deutsche Demokratische Republik	2. 2.73 (B)	4. 3.73	
a	2.11.78 (B)	2.12.78	2.12.78
Djibouti			
Dominikanische Republik	14. 1.64	24. 4.64	4. 3.64
Ecuador	21. 9.64	21.10.64	19. 3.67
Elfenbeinküste	1.10.62 (B)	24. 4.64	11. 3.65
Fidschi	21. 6.71 (N)	10.10.70	
Finnland	9.12.69	8. 1.70	28. 4.72 (B)
Frankreich	31.12.70	30. 1.71	2. 7.80
a	2. 4.64 (B)	2. 5.64	31.12.70
Gabun	28. 6.62	24. 4.64	23. 2.65
Ghana	16. 7.70	15. 8.70	4.10.63
Griechenland	1. 9.64	1.10.64	9. 5.72
Grossbritannien	1.10.63	24. 4.64	8. 6.72
b	10. 1.68 (B)	9. 2.68	11. 3.73
Guatemala	28.12.72 (B)	27. 1.73	
Guinea	2. 2.78 (B)	4. 3.78	13. 9.73 (B)
Guyana	13. 2.68 (B)	14. 3.68	2. 2.78 (B)
Haiti	15.10.65 (B)	14.11.65	13. 2.68 (B)
Honduras	4. 6.82 (B)	4. 7.82	14. 3.68
Indien			
Indonesien			4. 6.82 (B)

Anlage 1

a	Irak	15.10.63	24. 4.64	14. 1.70 (B)	13. 2.70
	Iran	3. 2.65	5. 3.65		
	Irland	10. 5.67	9. 6.67	10. 5.67	9. 6.67
	Island	18. 5.71 (B)	17. 6.71		
	Israel	11. 8.70	10. 9.70		
	Italien	25. 6.69	25. 7.69	25. 6.69	25. 7.69
	Jamaika	5. 6.63 (B)	24. 4.64		
	Japan	8. 6.64	8. 7.64		
	Jemen (Aden)	24.11.76 (B)	24.12.76		
	Jordanien	29. 7.71 (B)	28. 8.71	7. 3.73 (B)	6. 4.73
a	Jugoslawien	1. 4.63	24. 4.64	8. 2.65	19. 3.67
	Kamerun			22. 5.67	21. 6.67
	Kampuchea	31. 8.55 (B)	30. 9.65		
	Kanada	26. 5.66	25. 6.66		
	Kapverden	30. 7.79 (B)	29. 8.79	30. 7.79 (B)	29. 8.79
	Kenia	1. 7.65 (B)	31. 7.65	1. 7.65 (B)	19. 3.67
	Kiribati	2. 4.82 (N)	12. 7.79	2. 4.82 (N)	12. 7.79
	Kolumbien	5. 4.73	5. 5.73	6. 9.72	6.10.72
	Kongo				
	(Brazzaville)	11. 3.63 (B)	24. 4.64		
	Korea (Nord)	29.10.80 (B)	28.11.80		
	Korea (Süd)	28.12.70	27. 1.71		
	Kuba	26. 9.63	24. 4.64	15.10.65	19. 3.67
	Kuweit	23. 7.69 (B)	22. 8.69		
	Laos	3.12.62 (B)	24. 4.64	9. 8.73 (B)	8. 9.73
	Lesotho	26.11.69 (B)	26.12.69	26. 7.72 (B)	25. 8.72
	Libanon	16. 3.71	15. 4.71		
	Liberia	15. 5.62	24. 4.64		
	Libyen	7. 6.77 (B)	7. 7.77		
	Liechtenstein	8. 5.64	7. 6.64	18. 5.66	19. 3.67

Anlage 1

Luxemburg	17. 8.66	16. 9.66	8. 3.72	7. 4.72
Madagaskar	31. 7.63 (B)	24. 4.64	17. 2.67 (B)	19. 3.67
Malawi	19. 5.65 (B)	18. 6.65		
Malaysia	9.11.65 (B)	9.12.65		
Mali	28. 3.68 (B)	27. 4.68	28. 3.68 (B)	27. 4.68
Malta	7. 3.67 (N)	1.10.64		
Marokko	19. 6.68 (B)	19. 7.68		
Mauretanien	16. 7.62 (B)	24. 4.64		
Mauritius	18. 7.69 (N)	12. 3.68	13. 5.70 (B)	12. 6.70
Mexiko	16. 6.65	16. 7.65	16. 6.65	16. 7.65
Mongolei	5. 1.65 (B)	4. 2.67		
Mosambik	18.11.81 (B)	18.12.81	18. 4.83 (B)	18. 5.83
Nauru	5. 5.78 (N)	31. 1.78		
Nepal	28. 9.65 (B)	28.10.65	28. 9.65 (B)	19. 3.67
Neuseeland	23. 9.70	23.10.70		
Nicaragua	31.10.75 (B)	30.11.75	31.10.75 (B)	30.11.75
Niger	5.12.62 (B)	24. 4.64	26. 4.66	19. 3.67
Nigeria	19. 6.67	19. 7.67	22. 1.68 (B)	21. 2.68
Norwegen	24.10.67	23.11.67		
Obervolta			11. 8.64	19. 3.67
Oman			31. 5.74 (B)	30. 6.74
Österreich	28. 4.66	28. 5.66	12. 6.69	12. 7.69
Pakistan	29. 3.62	24. 4.64	14. 4.69 (B)	14. 5.69
Panama	4.12.63	24. 4.64	28. 8.67	27. 9.67
Papua-Neuguinea	4.12.75 (N)	16. 9.75	4.12.75 (N)	16. 9.75
Paraguay	23.12.69 (B)	22. 1.70	23.12.69 (B)	22. 1.70
Peru	18.12.68 (B)	17. 1.69		
Philippinen	15.11.65	15.12.65	15.11.65	15.12.65
Polen	19. 4.65	19. 5.65		
Portugal	11. 9.68 (B)	11.10.68	13. 9.72 (B)	13.10.72

Anlage 1

Rumänien	15.11.68	15.12.68	24. 2.72	25. 3.72
Rwanda	15. 4.64 (B)	15. 5.64	31. 5.74 (B)	30. 6.74
Salvador	9.12.65 (B)	8. 1.66	19. 1.73 (B)	18. 2.73
San Marino	8. 9.65	8.10.65		
Sao Tome u. Principe	3. 5.83 (B)	2. 6.83	3. 5.83 (B)	2. 6.83
Saudi-Arabien	10. 2.81 (B)	12. 3.81		
Schweden	21. 3.67	20. 4.67	19. 3.74	18. 4.74
Schweiz	30.10.63	24. 4.64	3. 5.65	19. 3.67
Senegal	12.10.72	11.11.72	29. 4.66 (B)	19. 3.67
Seschellen	29. 5.79 (B)	28. 6.79	29. 5.79 (B)	28. 6.79
Sierra Leone	13. 8.62 (B)	24. 4.64		
Somalia	29. 3.68 (B)	28. 4.68	29. 3.68 (B)	28. 4.68
Sowjetunion	25. 3.64	24. 4.64		
Spanien	21.11.67 (B)	21.12.67	3. 2.70 (B)	5. 3.70
Sri Lanka	2. 6.78	2. 7.78		
Sudan	13. 4.81 (B)	13. 5.81		
Surinam	11. 9.80 (B)	11.10.80		
Swaziland	25. 4.69 (B)	25. 5.69		
Syrien	4. 8.78 (B)	3. 9.78		
Tansania	5.11.62	24. 4.64	13.10.78 (B)	12.11.78
Togo	27.11.70 (B)	27.12.70		
Tonga	31. 3.72 (N)	4. 6.70	7. 1.72 (B)	6. 2.72
Trinidad und Tobago	19.10.65 (B)	18.11.65	19.10.65 (B)	19. 3.67
Tschad	3.11.77 (B)	3.12.77		
Tschechoslowakei	24. 5.63	24. 4.64	13. 3.68	12. 4.68
Tunesien	24. 1.68 (B)	23. 2.68	8. 7.64 (B)	19. 3.67
Türkei			19. 2.76 (B)	20. 3.76
Tuvalu	15. 9.82 (N)	23.10.78	15. 9.82 (N)	23.10.78
Uganda	15. 4.65 (B)	15. 5.65		
Ukraine	12. 6.64	12. 7.64		

a b

Anlage 1

Ungarn	24. 9.65	24.10.65		
Uruguay	10. 3.70	9. 4.70		
Vatikanstadt	17. 4.64	17. 5.64		
Venezuela	16. 3.65	15. 4.65		
Vereinigte arabische Emirate	24. 2.77 (B)	26. 3.77		
Vereinigte Staaten	13.11.72	13.12.72		
Vietnam	10. 5.73 (B)	9. 6.73		
Weissrussland	14. 5.64	13. 6.64		
Zaire	19. 7.65	18. 8.65		
Zentralafrikanische Republik	19. 3.73	18. 4.73		
Zypern	10. 9.68 (B)	10.10.68		
			10. 3.70	9. 4.70
			8.10.70	7.11.70
			27.10.65	19. 3.67
			24. 2.77 (B)	26. 3.77
			24.11.69	24.12.69
			10. 5.73 (B)	9. 6.73

Anlage 2

Vorbehalte und Erklärungen

a. Zum Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen Aegyten. Artikel 37 Absatz 2 findet keine Anwendung.

Botswana. Artikel 37 sollte nur auf Grund des Gegenrechts Anwendung finden.

Bundesrepublik Deutschland. Die Uebereinkunft findet ebenfalls Anwendung auf das Land Berlin.

Deutsche Demokratische Republik. Was die Anwendung des Uebereinkommens über die diplomatischen Beziehungen auf West-Berlin anbelangt und gemäss dem Viermächte-Abkommen vom 3. September 1971 zwischen den Regierungen der Sozialistischen Sowjetrepubliken, dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nord-Irland, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Republik Frankreich, erklärt die Deutsche Demokratische Republik, dass West-Berlin nicht Teil der Bundesrepublik Deutschland ist und nicht von ihr verwaltet wird. Infolgedessen ist die oben erwähnte Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland, gemäss welcher das Uebereinkommen ebenfalls für das Land Berlin gilt, im Widerspruch zum Viermächte-Abkommen und kann keine Wirkung ausüben.

Frankreich. Die französische Regierung erklärt ausserdem, dass die Bestimmungen der geltenden zweiseitigen Verträge zwischen

Frankreich und fremden Staaten durch dieses Uebereinkommen nicht berührt werden.

Irak. Unter dem Vorbehalt, dass Artikel 37 Absatz 2 auf Grund der Gegenseitigkeit angewendet wird.

Japan. es versteht sich, dass die in Artikel 34, Buchstabe a. bezeichneten Steuern die von besonderen Stellen auf Grund der japanischen Rechtsvorschriften eingezogenen Steuern einschlies - sen, sofern die normalerweise im Preis von Waren oder Dienstlei - stungen enthalten sind.

Beispielsweise überträgt das Reisesteuergesetz den Eisenbahn-, Schifffahrt- und Luftverkehrsgesellschaften die besondere Aufgabe, die Reisesteuern einzuziehen. Benutzer von Schienen-, Wasser-, und Luftfahrzeugen, welche gesetzlich verpflichtet sind, die Steuer für ihre Reisen innerhalb Japans zu zahlen, müssen normalerweise Fahr- und Flugscheine zu einem Preis kaufen, in dem diese Steuer enthalten ist, ohne dass ihnen der auf die Steuer entfallende Betrag eigens mitgeteilt wird. Demgemäss gelten die von besonderen Stellen eingezogenen Steuern, wie zum Beispiel die Reisesteuer "als normalerweise im Preis von Waren oder Dienstleistungen ent - haltene indirekte Steuern im Sinne des Artikel 34, Buchstabe a."

Kampuchea. Die im Artikel 37 Absatz 2 des Uebereinkommens vor - gesehenen diplomatischen Immunitäten und Vorrechte, die Ge - wohnheitsrecht und Staatenpraxis den Missionschefs und den Mitgliedern des diplomatischen Personals der Mission zuerkennen und zugestehen, können von der Regierung des Königreiches

Kambodscha anderen Gruppen des Personals der Mission, einschliesslich ihres Verwaltungs- und technischen Personals, nicht zuerkannt werden.

Libyen. Libyen ist durch Artikel 37 Absatz 3 des Uebereinkommens nur auf der Grundlage der Gegenseitigkeit gebunden.

Malta. Die Regierung von Malta erklärt, dass Art. 37 Absatz 2 auf Grund der Gegenseitigkeit angewendet wird.

Marokko. Das Königreich Marokko tritt dem Uebereinkommen bei, unter dem Vorbehalt, dass Artikel 37, Absatz 2 keine Anwendung findet.

Portugal. Der von diesem Staat geltend gemachte Vorbehalt entspricht demjenigen vom Kampuchea.

Sudan. Die in Artikel 37 Absatz 2 des Wiener Uebereinkommens von 1961 über diplomatische Beziehungen vorgesehenen diplomatischen Vorrechte und Immunitäten, die Gewohnheitsrecht und Staatenpraxis den Missionschefs und den Mitgliedern des diplomatischen Personals der Mission zuerkennen und zugestehen, werden von der Regierung der Demokratischen Republik Sudan anderen Gruppen des Personals der Mission nur auf Grund der Gegenseitigkeit gewährt.

Syrien. Die in Artikel 36 Absatz 1 vorgesehenen Befreiungen gelten für das Verwaltungs- und technische Personal der Missionen nur während der ersten sechs Monate nach der Ankunft in Syrien.

Venezuela. Nach dem geltenden venezolanischen Recht, können Vorrechte und Immunitäten nicht auf das Verwaltungs-oder techni-

sche Personal oder das dienstliche Hauspersonal ausgedehnt werden; aus diesem Grunde nimmt Venezuela Artikel 37, Absatz 2, 3 und 4 des gleichen Uebereinkommens nicht an.

Vietnam. Die Massgabe der nach Artikel 37 Absatz 2 des Uebereinkommens den Mitgliedern des Verwaltungs- und technischen Personals und ihren Familienmitgliedern gewährten Vorrechte und Immunitäten sollte von den betreffenden Staaten genau vereinbart werden.

b. Zum Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen Ägypten. Artikel 49 über die Befreiung von der Besteuerung findet nur Anwendung auf die Konsularbeamten, ihre Ehegatten und ihre unmündigen Kinder. Diese Befreiung kann weder auf die Konsularangestellten noch auf die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals erweitert werden.

Artikel 62 über die Befreiung von Zöllen für Gegenstände, die für den amtlichen Gebrauch eines von einem Honorar-Konsularbeamten geleiteten konsularischen Postens bestimmt sind, ist nicht anwendbar.

Die Vereinigte Arabische Republik betrachtet die in der gesamten Konvention bezeichneten Vorrechte und Immunitäten als allein den Konsularbeamten, ihren Ehegatten sowie ihren unmündigen Kindern zukommend. Sie können weiteren Familienmitgliedern nicht zugestanden werden.

Bundesrepublik Deutschland. Das Uebereinkommen gilt auch für das Land Berlin unter Vorbehalt der Rechte und Pflichten, die den Mächten, die mit der Verwaltung Berlins betraut sind, insbesondere des Rechts über die Zulassung der Chefs konsularischer Posten in ihren Sektoren zu entscheiden und über den Umfang der konsularischen Vorrechte und Immunitäten zu bestimmen.

Am 8. April 1974 wurde noch folgende Erklärung abgegeben: Die Bundesrepublik legt die Bestimmungen von Kapitel II des Wiener Uebereinkommens über konsularische Beziehungen dahin aus, dass sie für das gesamte Personal eines konsularischen Postens gelten (Konsularbeamte, Konsularangestellte und Dienstpersonal), inbegriffen das Personal des konsularischen Postens, der von einem Honorarkonsul geleitet wird; sie wird diese Bestimmungen entsprechend befolgen.

Finnland. In bezug auf Artikel 49 Absatz b) möchte die finnische Regierung noch beifügen, dass gemäss ständiger Praxis keine Befreiung für Steuern oder sonstige Abgaben gewährt werden kann, die erhoben werden auf gewissen privaten beweglichen Vermögenswerten wie Anteile, Aktien oder andere Formen von Beteiligungen an einer Eigentumswohnungs-Gesellschaft oder an einer Immobilien-Gesellschaft, welche es demjenigen, der sie besitzt, erlauben, die innerhalb des finnischen Gebietes gelegenen unbeweglichen Vermögenswerte zu besitzen und zu kontrollieren, wobei die genannte Eigentumswohnungs-Gesellschaft oder Immobilien-Gesell-

schaft Eigentümerin der unbeweglichen Vermögenswerte ist oder diese in irgendeiner anderen Art rechtlich besitzt.

Grossbritannien. (Anlässlich der Ratifikation gemachte Erklärung):

Syrien, Syrien ist nicht verpflichtet, Artikel 49 des Uebereinkommens auf die von Konsulaten beschäftigten Ortskräfte anzuwenden oder diese von Steuern und sonstigen Abgaben zu befreien.

LITERATURVERZEICHNIS

1. BUECHER:

BERBER, Friedrich. Lehrbuch des Völkerrechts. 3 Bde. Berlin 1960 - 1964. neue Aufl.:

1. Allgemeines Friedensrecht. München: Beck 1969 - 1977. - (1: 1975).

BIANCHI, Silvio. Schweizer Steuern national und international (mit Belastungsvergleichen). (Journal UEC. Sonderheft Herbst 1972). - Institut der Wirtschaftsprüfer 1972.

BIANCHI, Silvio; MAYR, Siegfried. Das schweizerisch-italienische Doppelbesteuerungsabkommen. Berne: ED. Cosmos 1979. 82 Seiten.

BLUMENSTEIN, Ernst. System des Steuerrechts. Dritte, von Prof. Dr. Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1971.

BLUNTSCHLI, Joh. Casp. Allgemeines Staatsrecht. - 3., umgearb. Aufl. - München: literarisch-artistische Anstalt der J.G. Gottaschen Buchhandlung 1863. - 2Bde.

BONFILS, Henry. Lehrbuch des Völkerrechts. Dritte Auflage. Berlin 1904.

CAHIER, Philippe. Le droit diplomatique contemporain (Publication de l'Institut universitaire de hautes études. internat. 40). Genève 1962.

DAHM, Georg. Völkerrecht. 3 Bde. Stuttgart: Kohlhammer Verlag 1958 - 1961. Band I.

DIETLER, Ulrich Max. Die Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen. Diss. rer. pol. Bern 1964.

DUMONT, Paul. Ueber die sog. Nebenrechte der diplomatischen Agenten. Diss. Bern 1908.

EGGER, Max. Die Vorrechte und Befreiungen zugunsten internationaler Organisationen und ihrer Funktionäre. Diss. Bern 1953. Wien: Typographische Anstalt 1954.

FIORE, Pasq. Le droit international privé. . . . 4 vol. (I, II: 2. d.; III, IV: 4. ed.) - Bibliothèque internat. et diplomat. 23-26. Paris 1890-1907.

FLEINER, Fritz. Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Tübingen: Mohr 1923.

GENET, Raoul. Traité de diplomatie et de droit diplomatique. 3t. (Publ. Revue génér. droit internat. public. III, V, VI). Paris 1931 - 1932.

GIACOMETTI, Zaccaria. Das öffentliche Recht der Schweizerischen Eidgenossenschaft. Sammlung der wichtigeren Bundesgesetze, Bundesbeschlüsse und Bundesverordnungen staatsrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Inhalts. Systematisch zusammengestellt, mit Verweisungen und Sachregister versehen von Z.G. Zürich: Polygraphischer Verlag 1938.

- - - - Schweizerisches Bundesrecht. Neubearbeitung der ersten Hälfte des gleichnamigen Werkes von Fritz FLEINER. Zürich: Polygraphischer Verlag 1949.

GRUBER, Hans. Handkommentar zum Bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern. 4. ergänzte Aufl., Las Vegas, Frankfurt/M. und Bern: Verlag Peter Lang 1981.

GRÜNINGER, Emanuel; Walter STUDER. Kommentar zum Baseler Steuergesetz. Neue, vollständig überarbeitete und erweiterte Aufl. (mit Beilagen). Basel: Helbig und Lichteahn 1970.

GYGAX. Schweizerisches Steuerlexikon. Nachschlagwerk für eidgenössische und kantonale Steuern, Einschätzungs- und Steuerjustiz - Praxis. - Band I. überarbeitete Aufl., von Klaus A. Vallender . . . (et. al.); Mitarbeiter Hans Rudolf Herzog. - Zürich: Organsator 1976.

HOEHN, Ernst. Doppelbesteuerungsrecht. Eine Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht der Schweiz. Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht. Bern: Verlag Paul Haupt 1973.

- - - - Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz. Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht. Bern und Stuttgart: Verlag Peter Haupt 1984.

VATTEL, Emmerich de. Le droit des gens, ou principes de la loi naturelle, appliqué à la conduite et aux affaires des nations et des souverains. Nouvelle édition augmentée. - Neuchâtel: Imprimerie de la Société Topographique 1774. - 3. Bde.

WEIDEMANN, Dr. Heinz. Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht. 3., vollst. überarb. Aufl., Bern: Cosmos Verlag 1979.

ZEILLEISEN, Christian. Die abgabenrechtlichen Privilegien in den diplomatischen und konsularischen Beziehungen mit besonderer Berücksichtigung der völkerrechtlichen Verpflichtungen Österreichs. (Schriftenreihe der österreichischen Gesellschaft für Außenpolitik und internationale Beziehungen, Bd. 6). - Wien: Braumüller 1971.

ZEMANEK, Karl. Das Vertragsrecht der internationalen Organisationen. (Rechts- und Staatswissenschaften. 15). Wien: Springer 1957.

ZUPPINGER, Ferdinand. Zürcher Steuergesetze. Textausgabe. I. Band. - Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 mit einer Einführung in das Recht der direkten Steuern von Dr. F. Zuppinger. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1983.

-----, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Zwei Bände. 1: Verfassungsrechtliche Grundlagen. Allgemeine Bestimmungen über die Steuerpflicht (Paragraphen 1-18 StG). - Erläutert von August Reimann, Ferdinand Zuppinger, Erwin Schärer. - Bern: Verlag Stämpfli & Cie. 1961 (2: 1969).

-----, Steuerrecht I. Einführung in das Recht der direkten Steuern unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes. Vorlesungsskriptum. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1986.

PESSOA, Epitacio. Projecto de Codigo de Direito Internacional Publico. Rio de Janeiro 1911.

PESTALOZZI, Hans. Handkommentar zum zürcherischen Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951; mit Anhang: Vollziehungsverordnung, Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1952.

PFUND, Robert. Verwaltungsrecht - Strafrecht. Basel: Helbing & Lichtenhahn 1971. - (Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins. 2/1971).

PRADIER-FODÉRE, Paul. Cours de droit diplomatique à l'usage des agents des politiques du ministère des affaires étrangères des états européens et américains. 2. Aufl. Paris 1899.

REDARD, Albert. Die diplomatischen Vertretungen, unter besonderer Berücksichtigung der Schweizer Praxis. - Lungern 1948. Bern, jur. diss.

SCHAEFFER, Carl; BRODE, H. Völkerrecht. 9. - 11. * A. (Grundriss des privaten und öffentlichen Rechts 15). L. 1928.

SCHÄRRER, Erwin; Ferdinand FESSLER; Markus REICH. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Ergänzungsband zum Kommentar Bde. I-IV. 2., vollst. überarb. Aufl., Bern: Stämpfli & Cie. 1983.

SCHEFFER, Jo. Grotius enucleatus h. e. H. G. ii de iure belli et pacis libri tres . . . Gron. 1771.

SCHLOCHAUER, Hans-Jürgen; et al. Archiv des Völkerrechts. Tübingen 1961/62.

STRUPP, Karl. Wörterbuch des Völkerrechts. In völlig neu bearbeiteter 2. Aufl. unter Zusammenarbeit mit Herbert Krüger (u.a.) Hrsg. von Hans-Jürgen Schlochauer. 4 Bde. (4: Registerband). Berlin: de Gruyter 1960 - 1962.

SYZ, Raymond. Konsularische Privilegien, insbesondere der ausländischen Konsuln in der Schweiz. Diss. Zürich 1947.

VALLENDER, Klaus A.; Fred VUILLEMIN, Eric HESS. Schweizerisches Steuerlexikon. Band 2, Bundessteuern. überarb. Aufl., Zürich: Verlag Organisator 1983.

- - - - -. Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium. Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht. 5., vollst. überarb. Aufl. Bern: Verlag Paul Haupt 1986.

HOLTZENDORFF, Franz von. Encyclopädie der Rechtswissenschaft. 1877, 1882. Kapitel: Konsularwesen.

HYDE, Charles Cheney. International Law chiefly as interpreted and applied by the United States. 2 vol. Boston 1947.

JAQUET, Alfred. Die Stellung der ausländischen Gesandten und Konsuln in der Schweiz. Diss. Basel: 1932.

KÄNZIG, Ernst. Die eidgenössische Wehrsteuer: (Direkte Bundessteuer). Erläutert von E. Känzig. - 2. Aufl. Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft 1982). (Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben; 4.1).

- - - - -. Die eidgenössische Wehrsteuer. - Ergänzungsband/ erläutert von Ernst Känzig. - (2., überarbeitete Aufl.). Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft 1972. (Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben; 4 a).

KEBEDGY, M.S. Die diplomatischen Vertretungen. Bern 1961.

KIMMINICH, Otto. Einführung in das Völkerrecht. 2., vollst. überarb. Aufl. - München: Saur 1983. (UTB 469).

LEE, Luke T. Vienna Convention on Consular Regulations. Leyden-Durham, N.C. 1966.

LISZT, Franz Ed. von. Das Völkerrecht. (Dt. Staatenbund 1865-1866), Band 2 A. Berlin 1918.

MARTENS, Georg Friedrich von. Einleitung in das positive Europäische Völkerrecht. Göttingen 1796.

MASSHARDT, Heinz. Wehrsteuerkommentar. Ausgabe 1980. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag 1980.

PERRENOUD, Georges. Régimes de privilèges et immunités des missions diplomatiques étrangères et des organisations internationales en Suisse. Thèse Genève. Lausanne 1949.

2. ARTIKEL IN BÜCHERN UND ZEITSCHRIFTEN:

BLUMENSTEIN, Irene. "Die Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen und ihr Niederschlag in der Botschaft des Bundesrates zur Bundesfinanzreform". in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht. Band 25, Bern: Genossenschaftsbuchdruckerei 1957. S. 401 ff.

BOSSHARD, Oskar. "Gedanken zur Steuerreform". in: Zentralblatt 57. S. 1 ff.

CHRÉTIEN, Maxime. "Note documentaire sur les immunités fiscales dont bénéficient en France les agents diplomatiques et consulaires en vertu des lois et tolérances administratives." in: Annuaire français de droit international. Band I (1955). S. 205.

HERNDL, Dr. Kurt. "Die Wiener Konsularische Konferenz 1963". in H.-J. Schlochauer. Archiv des Völkerrechts. II. Bd. - Tübingen 1963/64.

IMBODEN, Max. "Grundfragen der Eidgenössischen Finanzreform". in: Schriften zum Schweizerischen Steuerrecht 2. Basel: Verlag für Recht und Gesellschaft 1956).

LYONS, A. B. "Personal Immunities of diplomatic Agents". in: The British Yearbook of International Law, 1954. S.318.

MÉNÉTREY, Gérard. "Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux," RADF 29 (1973).

PHILLIMORE, Lord. "Proposed Codification of the Law Regarding the Representation of States". in: International Law Association. Report of the Thirty-Fourth Conference. Session of Vienna, 1926.

STRUPP, Karl. "Reform et codification internationale. Projekt d'une convention sur l'immunité en droit international". in: Zeitschrift für Völkerrecht (1926) Ergänzungsheft.

ZEMANEK, Karl. "Die Wiener Diplomatische Konferenz 1961" in Hans-Jürgen Schlochauer et al., Archiv des Völkerrechts. Bd. IX. - Tübingen 1961/62.

3. GESETZESSAMMLUNGEN UND ZEITSCHRIFTEN:

A BRITISH DIGEST OF INTERNATIONAL LAW: Part VII: Organs of State. Chap. 20 - Consular Officers. Chap. 21 - Functions of Diplomatic envoys and Consular offices. etc. London 1965.

American Institute of international law . . . Acte final de la session de la Havanne. Janvier 1917. New York: Oxford University Press 1917.

AMTLICHE SAMMLUNG. Offizielle Sammlung der das schweizerische Staatsrecht betreffenden Aktenstücke, Bundesgesetze, Verträge und Verordnungen. Bde. 1-11 und Reg. Bern: Stämpfli & Cie. 1850-1974. (zitiert als AS).

Annuaire de la Commission du droit international. 1949 - . New York: Nations Unies.

Annuaire de l'Institut de droit. 1896.

Annuaire de l'Institut International de Droit Public. - Paris: Sirey 1929-1940. Bde. 1-11.

HARVARD LAW SCHOOL. RESEARCH IN INTERNATIONAL LAW.

1. Diplomatic privileges and immunities.
2. Legal position and functions of consuls.
3. Competence of courts in regards to foreign states.
4. Piracy.
5. Piracy laws of foreign countries. Drafts of Convention for the codification of international law. IV + 1013 p. Cambridge, Mass.: Harvard Law School 1932. (zitiert als Harvard Research).

INTERNATIONALES STEUERRECHT DER SCHWEIZ. Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften. Bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung. 3 Bde.

LEAGUE OF NATIONS. Committee of Experts for the Progressive Codification of the International Law (1926).

PUBLICATIONS DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS UNIES. Questions juridiques, 1927 V. 1. document C. 196.M.70.1927.V.

Schlussakte der Wiener Konferenz 1961, abgedr. in: United Nations Conference on Diplomatic Intercourse and Immunities, Official Records, Bd. 2.

STEUERREVUE 1969.

UN LEGISLATIVE SERIES; BAND VII. - 1958.

Veröffentlichungen des Instituts für Völkerrecht der Universität Göttingen. 1970. Göttingen 1970.

YEARBOOK OF THE INTERNATIONAL LAW COMMISSION. 1959, Band II.

ZBJV (Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins), Band 36 (1901).

Lebenslauf

Am 5. April 1947 wurde ich als Sohn des Filmproduzenten Artur Brauner und seiner Frau, der Kostümbildnerin Teresa, geb. Albert in Berlin/BRD geboren.

Nach der Grundschule besuchte ich das humanistische Walter-Rathenau-Gymnasium in Berlin, an dem ich im Jahre 1967 das neusprachliche Abitur ablegte.

Anschliessend studierte ich an der Universität Zürich zunächst zwei Semester Betriebswirtschaft und sodann Rechtswissenschaft an der gleichen Fakultät. Mit dem Abschluss erlangte ich das juristische Lizentiat.

In den nachfolgenden Jahren arbeitete ich am Bezirksgericht Zürich und in einer Anwaltspraxis.

Seit 1985 bekleide ich die Stellung eines Prokuristen und juristischen Beraters in einer Immobilienbeteiligungsgesellschaft.

